

FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

DROIT ROMAIN
DES
IMPOTS SUR LES MUTATIONS
A ROME

DROIT FRANÇAIS
DE
L'IMPOT SUR LE REVENU
DES
VALEURS MOBILIÈRES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PAR
Hubert TANQUEREY

Avocat à la Cour d'Appel de Paris

PARIS
LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE
ARTHUR ROUSSEAU, ÉDITEUR

14, RUE SOUFFLOT, ET RUE TOLLIER, 13.

1887

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

CHATEAUX. — IMPRIMERIE ET LITHOGRAPHIE A. MAJESTÉ.

THEODORE A. MAJESTÉ

FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

DROIT ROMAIN

DES

IMPOTS SUR LES MUTATIONS

A ROME

DROIT FRANÇAIS

DE

L'IMPOT SUR LE REVENU

DES

VALEURS MOBILIÈRES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS SERA SOUTENU

LE JEUDI 28 AVRIL, A UNE HEURE

PAR

Hubert TANQUEREY

Avocat à la Cour d'Appel de Paris

PRÉSIDENT : M. DEMANTE.

SUFFRAGANTS : { MM. ALGLAVE { Professeurs.
MICHEL (Henry) {
MICHEL (Léon) | Agrégé.

PARIS

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU, ÉDITEUR

14, RUE SOUFFLOT, ET RUE TOULLIER, 13.

1887





Digitized by the Internet Archive
in 2026

INDEX BIBLIOGRAPHIQUE

DROIT ROMAIN

I. Ouvrages généraux :

- DUREAU DE LA MALLE, *Economie politique des Romains*. Paris, 1840.
WILLEMS, *Le Droit Public Romain*, depuis la fondation de Rome jusqu'à Justinien, Louvain, 1880.
Dictionnaire des Antiquités, grecques et romaines de DAREMBERG ET SAGLIO, Paris (en cours de publication).
MISPOULET, *Les Institutions politiques des Romains*. Paris, 1886.
BOUCHÉ-LECLERCQ, *Manuel des Institutions romaines*. Paris, 1886.

II. Ouvrages spéciaux :

- BURMANN, *De Vectigalibus populi romani*. Leidæ, 1734.
BAUDI DI VESME, *Des impositions de la Gaule dans les derniers temps de l'empire romain* (trad. Laboulaye. Revue historique de France et de l'étranger. Paris, septembre-octobre 1861.)
Henri NAQUET, *Des impôts indirects chez les Romains sous la République et sous l'Empire*. Paris, 1875.
R. CAGNAT, *Étude historique sur les impôts indirects chez les Romains, jusqu'aux invasions barbares*. Paris, 1882 (couronné par l'Académie des Inscriptions et Belles-Lettres).
L. A. RÉMONDIÈRE, *De la levée des impôts en droit romain*. Paris, 1886.
A. WAHL, *De l'impôt sur les mutations par décès en droit romain*. Paris, 1886.

III. Monographies :

- RUDORFF, *Das Testament des Dasumius* (trad. Laboulaye. Extrait de la Revue de législation. Paris, 1845).
L. M. DE VALROGER, *De l'impôt des successions chez les Romains* (Revue critique, t. XIV, juin 1859).
DE LA MÉNARDIÈRE, *De l'impôt du vingtième sur les affranchissements* (Annales de la société des antiquaires de l'Ouest, XXXV^e vol. Poitiers, 1872).

E. DESJARDINS, *Les Antonins d'après les documents épigraphiques : l'empereur Trajan* (Revue des Deux Mondes, 1^{er} décembre 1874.)

CAILLEMER, *Un commissaire-priseur à Pompéi, au temps de Néron* (Revue hist. de droit, I, 1877).

VIGIÉ, *Étude sur les impôts indirects romains : impôts créés par Auguste*, (Revue Générale du droit, t. V. 1881).

CH. POISNEL, *Recherches sur l'Abolition de la vicesima hereditatium* (Mélanges d'archéologie et d'histoire de l'école française de Rome, 1883)

ROULEZ, *De l'impôt d'Auguste sur les successions* (Bulletin de l'Académie de Belgique, t. XVI, 3).

DROIT FRANÇAIS

I. Ouvrages généraux :

G. DEMANTE, *Principes de l'Enregistrement*, 3^e édition. Paris, 1880.

E. NAQUET, *Traité théorique et pratique des droits d'Enregistrement*. Paris, 1882.

JOSEPH CHAILLEY, *L'impôt sur le revenu*. Paris, 1884.

LÉON SAY, *Les solutions démocratiques de la question des impôts*. Paris, 1886.

YVES GUYOT, *L'impôt sur le revenu*. Paris, 1886 (Rapport fait au nom de la commission du budget, Impressions de la Chambre, n° 1130).

GARNIER, *Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement* (6^e édition. Paris, 1878). DALLOZ, *Code annoté de l'Enregistrement* (Paris, 1878) et Rédacteurs du journal *l'Enregistrement*, *Dictionnaire des Droits d'Enregistrement* (3^e édition. Paris, 1880), aux articles : *Actions et obligations, impôt sur le revenu*, etc.

II. Ouvrages spéciaux :

A. DEMASURE, *Traité du régime fiscal des sociétés et établissements publics*. Paris, 1884.

M. BESSON, *Traité pratique de la taxe de 3 0/0 sur le revenu des valeurs mobilières* (Paris, 1887).

G. DELOISON, *Le fisc devant les tribunaux en matière d'application d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières* (réunion d'articles parus en janvier et février 1886, dans la *Gazette des Tribunaux*).

DROIT ROMAIN

DES

IMPOTS SUR LES MUTATIONS

A ROME

INTRODUCTION

1. — Notions générales sur les impôts de mutation à Rome.
2. — Division des impôts chez les Romains.
3. — Apparition tardive et prompt disparition des impôts de mutation.
4. — Origine féodale de nos impôts de mutation actuels.
5. — Division de cette étude.

1. — *Notions générales sur les impôts de mutation à Rome.* — Au nombre des impôts indirects modernes, figurent certains droits d'enregistrement, appelés droits de mutation. Chaque fois qu'un acte révèle un déplacement de la propriété ou d'un droit réel, un changement de main de l'un des biens compris dans le patrimoine, l'État perçoit un droit : ce droit atteint toutes les mutations, qu'elles soient à titre onéreux ou à titre gratuit, entre vifs ou à cause de mort.

L'ancienne Rome connut, elle aussi, certains droits de mutation ; mais ils ne présentèrent pas les mêmes caractères de permanence et de généralité, et ce n'est pas là, comme nous le verrons, qu'il faut chercher la source de nos impôts de mutation actuels. Il nous a paru néanmoins intéressant, à notre époque d'érudition, alors que chacune des institutions de Rome est l'objet des investigations de la science juridique, de mettre à profit les savantes recherches auxquelles ont donné lieu les impôts des Romains. Rapprocher les divers impôts de mutation connus à Rome, les comparer, pénétrer leur fonctionnement, avec le secours des textes, et surtout des documents épigraphiques, tel sera le but de cette étude (1).

(1) Les textes juridiques relatifs aux impôts de mutation sont peu nombreux. La raison en est facile à comprendre. Les ouvrages des juriconsultes classiques, Gaius, Paul, Ulpien, qui nous sont parvenus, s'occupent de droit privé. Les compilations de Justinien contiennent du droit public et du droit fiscal, mais elles parlent peu de nos impôts qui avaient disparu au moment de leur rédaction. — Æmilius Macer avait écrit, au III^e siècle, un commentaire *ad legem vicesimam hereditatium*. Cinq lois extraites de ce commentaire sont insérées au Digeste : L. 68, *ad legem Falcidiam*, XXXV, 2 ; L. 43, de *Transactionibus*, II, 45 ; L. 37, de *Religiosis et sumptibus funerum*, XI, 7 ; L. 7, *qui testamenta facere possunt*, XXVIII, 4 ; L. 154, de *Verborum significatione*, L. 46. — Les formalités de la perception nous sont connues par la loi 3, au Code, de *Edicto divi Hadriani tollendo*, VI, 33. — Enfin un titre des Sentences de Paul (liv. IV, tit. 6) de *vicesima* s'occupe des formalités relatives à l'ouverture des testaments, formalités qui ont de l'intérêt aussi bien au point de vue du droit privé que pour la perception de la taxe.

Les autres impôts de mutation ne nous sont guères connus que par les textes littéraires et les inscriptions, qui sont aussi d'un secours précieux

Les besoins du moment, les exigences de la politique, les nécessités de la guerre, telles sont les causes qui font tour à tour établir ou supprimer les divers impôts qui vont nous occuper.

Aucune idée d'ensemble ne préside à leur organisation. L'un d'eux atteint les mutations par décès : c'est la *vicesima hereditatum*, ou *hereditatium* ; les autres frappent les mutations entre-vifs : ce sont la *centesima rerum venalium* et la *quinta et vicesima venalium mancipiorum*, le premier perçu sur les ventes aux enchères, le second sur les ventes d'esclaves. Nous y ajouterons l'étude de la *vicesima libertatis* ou *manumissionum*, qui, si elle n'est pas un droit de mutation proprement dit, s'en rapproche beaucoup. Quel est en effet le résultat de la *manumissio* ?

Une valeur sort du patrimoine du maître et passe à l'affranchi « qui devient son propre acquéreur (1) ». En outre, à beaucoup d'égards, la *vicesima libertatis* se rapproche de la *vicesima hereditatium*, qu'elle a précédé et à laquelle elle a presque servi de type.

2. — *Division des impôts chez les Romains.* — Nous avons rangé les droits de mutation parmi les *impôts indirects*. Cette dernière dénomination, nous le recon-

pour l'étude de l'impôt sur les successions, Tite-Live, Dion Cassius, Plinie le Jeune, Suétone, Appien, etc., sont des autorités que nous aurons souvent l'occasion d'invoquer. Les documents épigraphiques, qui sont notre meilleur auxiliaire, ne peuvent être mentionnés qu'au cours de notre étude.

(1) Bouché-Leclercq : *Manuel des institutions romaines*, p. 243.

naissions, est toute moderne, et si nous l'employons pour caractériser certains impôts de Rome, nous prêtons à la législation ancienne une notion qu'elle n'avait pas. Les Romains, en effet, n'avaient pas d'expression spéciale pour désigner ce que nous appelons aujourd'hui impôts indirects ; encore moins avaient-ils établi la distinction entre les impôts directs et indirects. Seulement, leurs divers impôts peuvent, en général, être rapportés à l'une ou l'autre de ces catégories, telles que nous les concevons maintenant, dans la terminologie consacrée par l'usage.

Nous trouvons dans leur législation des impôts perçus à l'occasion d'un fait et qui rentreraient aujourd'hui dans la catégorie des impôts indirects : nous leur appliquerons cette dénomination générique, par une raison d'analogie.

La seule division générale que nous rencontrions chez les Romains, est la division en *tributa* et *vectigalia*. Les *tributa* sont des impôts qui prendraient rang parmi nos impôts directs : ils correspondent à nos contributions foncière et personnelle. Le nom de *tributa* avait été originellement réservé à de tels impôts, perçus à titre extraordinaire, dans les tribus romaines. Les *vectigalia* étaient tous les autres impôts sans distinction : nous trouvons parmi eux les revenus du domaine public, lorsque l'État n'exploitait pas lui-même ses propriétés, tous les impôts qui seraient classés dans la catégorie de nos impôts indirects, et même certains impôts directs

comme les redevances payées par les possesseurs des mines (1).

3. — *Apparition tardive et prompte disparition des impôts de mutation.* — Les impôts de Rome, que nous appellerons désormais impôts indirects, n'existèrent pas dès l'origine de la société romaine. À l'origine de toutes les sociétés, on peut constater d'abord l'apparition des impôts directs. Lorsque la notion de la propriété individuelle s'est dégagée, chaque membre de la communauté prélève au profit de l'État, pour subvenir aux besoins communs, une part de ses biens personnels, qu'il doit fournir d'abord en nature, et plus tard en argent. À ces ressources s'ajoutent les produits de la guerre et les revenus du domaine public. Il en fut ainsi à Rome pendant de longues années. La seule recette consista pendant longtemps dans les revenus du domaine public. L'impôt direct, mal supporté par les citoyens, ne pouvait constituer qu'une ressource extraordinaire.

La plus faible partie du domaine public, exploitée par l'État, formait une sorte de monopole. Le reste, laissé à la disposition du public, donnait lieu à la perception d'un droit d'usage, *scriptura*, perçu dans les *pascua publica*, ou faisait l'objet d'une concession à

(1) Il importe de remarquer que les auteurs romains emploient les mots *vectigalia, tributa, stipendia*, sans bien les préciser. Dans la langue courante, on finit par qualifier de *vectigal*, toute redevance, contribution ou taxe. Festus dit (p. 341, s. v. *vectigal*) « *Vectigal æs appellatur, quod ob propter tributum et stipendium populo debetur.* » Bouché-Leclercq : *loc. cit.*, p. 233, note 2.

des particuliers, moyennant redevance. Le revenu des propriétés immobilières de l'État, dans ces deux derniers cas, était nommé *vectigal* (1).

Plus tard, quand l'ère des guerres fructueuses fut fermée, quand les dépenses de l'État s'accrurent par suite de l'extension du territoire et de l'organisation plus complète de l'administration, on sentit la nécessité de créer des impôts nouveaux : les diverses taxes indirectes apparurent alors successivement. A côté de celles qui vont faire l'objet de notre étude, plusieurs autres taxes assurèrent au trésor des revenus importants. Citons notamment le *portorium*, impôt de circulation, correspondant aux impôts modernes constitués par les douanes, les actions et les péages, etc., la *quadragesima litium*, ou impôt sur les procès, et certains monopoles comme celui du sel et celui du minium (2).

La plupart des impôts indirects frappaient tous les sujets de l'empire, aussi bien les citoyens romains et les habitants de l'Italie que les habitants des provinces (3).

(1) Bouché-Leclercq : *loc. cit.* p. 231.

(2) Mentionnons encore un impôt connu d'une manière trop imparfaite pour qu'on puisse le rattacher avec certitude à l'une ou l'autre catégorie d'impôts, mais qui atteste le génie fiscal de certains Romains. Nous voulons parler du *vectigal urinae* auquel l'empereur Vespasien attachait son nom (Suétone : *Vesp.* 23. — Dio Cass., LXVI, 14). — Le même génie fiscal nous est révélé par d'autres traits. Dion Cassius rapporte qu'en l'an 43 les sénateurs contribuèrent aux besoins du Trésor pour 4 oboles par chaque tuile de leurs maisons. Dio Cass., XLVI, 31.

(3) Voy. cependant ci-après, nos 7 et 24, pour ce qui concerne les impôts de mutation.

Il n'en fut pas toujours de même de l'impôt direct, qui était regardé comme indigne d'un citoyen. Le sol italique, soumis d'abord à l'impôt foncier, *tributum*, en fut affranchi après la conquête de la Macédoine, en l'an 167 avant J.-C. (1). Ainsi, pendant longtemps, les provinces seules supportèrent l'impôt foncier. Les Romains attachaient un grand prix à la conservation de ce privilège. Nous en trouverons une preuve dans la tactique employée par Auguste pour faire accepter par le Sénat l'impôt sur les successions : la menace du rétablissement de l'ancien *tributum* triompha de toutes les résistances.

Établis les derniers, les impôts indirects disparurent de bonne heure. Les empereurs les supprimèrent successivement. Sous Constantin, ceux que nous allons étudier ont déjà disparu. Parmi les autres, le *portorium* subsiste seul : il dure jusqu'à la fin de l'empire et on le retrouve encore en vigueur au commencement du moyen âge (2). Le système financier de Dioclétien et des autres empereurs de la même époque consistait à substituer l'impôt foncier aux impôts indirects. On le considérait comme plus productif et comme plus facile à percevoir (3). Système déplorable dont les funestes conséquences se font bientôt sentir : la propriété foncière succombe sous le poids des charges dont on l'accable, la

(1) Willems : *Droit Public romain*, p. 347.

(2) Cagnat : *Étude historique sur les impôts indirects chez les Romains*. Introduction, X.

(3) Willems : *loc. cit.*, n° 608 et suiv.

production des terres diminue, la culture est partout abandonnée.

4. — *Origine féodale de nos impôts de mutation actuels.* — Les barbares ne trouvèrent plus d'impôts de mutation au moment où ils s'établirent sur les débris de l'Empire romain. Le moyen âge les vit reparaître, mais une longue période s'était écoulée sans que le système de ces impôts reçût aucune application. C'est au moyen âge, et non au droit romain, que notre ancien droit emprunte les impôts de mutation qu'il nous a transmis : leur origine est toute féodale

Sans nous attarder sur cette origine, nous devons en dire quelques mots, pour montrer combien l'on s'était éloigné des idées romaines. Si l'on jette un coup d'œil sur la propriété foncière tant que dure le régime féodal, on la voit revêtir presque partout la forme de *fiefs* ou de *censives* : l'*alleu* ou terre libre, élément antipathique à ce régime, se rencontre peu dans les pays de coutumes, d'où nous viennent surtout nos institutions actuelles. Le fief, à l'origine, était un bien concédé à charge de services de guerre et de justice. Les droits honorifiques du suzerain sur ce bien tenaient le premier

(1) Cependant certains auteurs ont voulu rattacher au droit romain les impôts de mutation de l'ancienne France. Ce fut, notamment au XVIII^e siècle, la théorie de l'abbé Dubos, dans son *Histoire de l'établissement de la monarchie Française dans les Gaules* (1734, 3 vol.). La prise de possession de la Gaule par les Francs aurait été un établissement pacifique : ils se seraient assimilés les institutions romaines en vigueur dans les Gaules, et particulièrement les impôts. Montesquieu réfuta cette théorie.

rang (1); ses droits utiles procédaient eux-mêmes de l'idée féodale. En effet, les *retraits* et *profits* étaient fondés sur ce principe que le fief, objet d'une concession personnelle, ne pouvait changer de mains sans le consentement du seigneur. Le vassal veut vendre ce fief, le seigneur a le droit de le reprendre, moyennant remboursement du prix à l'acquéreur (*retrait féodal*), à moins qu'il ne préfère se contenter du *profit de quint*, c'est-à-dire d'un droit égal au cinquième de tout ce qui constitue le prix d'acquisition. A l'origine c'était le vendeur qui payait au seigneur ce droit de *quint* : il avait d'ailleurs contre son acquéreur le *requint* : comme ce dernier subissait en réalité le droit, on finit par le lui imposer directement.

Toute mutation du fief autre qu'une vente était l'occasion du *profit de relief* ou de rachat. Le seigneur avait droit au revenu d'une année qu'il pouvait prélever en exploitant lui-même le fonds : bientôt on admit le paiement d'une somme pour représenter le revenu. Ce droit subsista, quand les fiefs furent devenus héréditaires, pour les mutations par décès. Il était d'ailleurs perçu pour toute autre mutation qui n'était pas vente, ce qui donnait un grand intérêt à la distinction contre la vente et les contrats ayant de l'analogie avec elle.

(1) Droit d'exiger le *port de foi et d'hommage*, droit au *dénombrement*, ou description authentique du fief, droit d'être toujours reconnu comme seigneur sous peine de *commise* ou saisie féodale, tels étaient les droits honorifiques.

La *censive*, bien roturier assujetti à de simples obligations matérielles (redevances en argent, fruits, denrées) impliquait aussi l'idée de concession dans la théorie de la plupart des juristes de l'ancien droit, notamment de Dumoulin. Elle ne donnait lieu à des droits de mutation qu'au cas de vente ou de contrats assimilés à vente. Le droit perçu n'était plus du $\frac{1}{5}$, mais seulement du $\frac{1}{12}$ du prix : on l'appelait droit de *lods et ventes*.

Le roi était lui-même seigneur féodal. En outre, un grand nombre de fiefs et de censives, par suite de diverses causes, passèrent au domaine royal. Le domaine royal perçut dès lors le droit de mutation dont ces biens étaient l'occasion. Ce fut l'origine des droits de mutation perçus par l'État. Plus tard on élargit ce système d'impôts. Sous Louis XIV on établit le centième denier pour subvenir aux besoins du trésor. Un édit de décembre 1703, et une déclaration du 19 juillet 1704 assujétirent tous les actes translatifs de propriété immobilière à une insinuation donnant lieu à une taxe du centième de la valeur. Remarquons d'ailleurs que, dans le centième denier, la mutation est envisagée à un nouveau point de vue. Ce n'est plus l'idée du changement dans la personne du vassal qui est considérée, on frappe désormais la circulation de la richesse foncière dont l'État fait la base d'un impôt à percevoir (1). En outre,

(1) La même idée avait inspiré les droits de mutation à Rome. Sur les anciens droits de mutation, seigneuriaux et royaux, voy. la savante étude de

s'il est vrai que la perception de l'impôt du centième denier se fit d'après des règles empruntées à la théorie des profits, il se produisit néanmoins deux jurisprudences distinctes : celle du centième denier a été suivie de nos jours. La jurisprudence ne venait pas non plus des mêmes tribunaux ; les parlements prononçaient en dernier ressort pour les profits seigneuriaux : l'impôt du centième denier était de la compétence du conseil du roi.

5. — *Conclusion. Division du sujet.* — Les anciennes taxes seigneuriales et royales furent abolies par la Constituante. Mais ces dernières (*insinuation, centième denier, contrôle*) furent fondues en un droit unique, par la loi des 5-19 décembre 1790, sous la dénomination de droits d'enregistrement.

Il résulte de tout ceci, que nos droits de mutation actuels nous viennent de notre ancien droit français. Nous devons donc étudier les impôts de mutation à Rome, sans établir aucun rapport entre eux et la législation moderne.

Chacun de ces impôts nous fournira un chapitre, dans lequel nous étudierons : 1° l'historique, 2° le fait générateur, 3° le débiteur de l'impôt, 4° son mode de perception.

Nous aurons donc ainsi :

Chap. I. De la *vicesima manumissionum*.

M. Vuitry, sur les origines du système financier français, et M. E. Naquet : *Traité théorique et pratique des droits d'Enregistrement*, nos 8 et suivants.

Chap. II. De la vicesima hereditatium.

Chap. III. De la centesima rerum venalium.

Chap. IV. De la quinta et vicesima venalium **mancipiorum**.

CHAPITRE PREMIER

DE LA VICESIMA MANUMISSIONUM

SECTION I

HISTORIQUE DE CET IMPÔT.

- 6. — Son origine.
- 7. — La « *vicesima manumissionum* » sous les empereurs.
- 8. — Réforme de Caracalla.
- 9. — Disparition de notre impôt.

6. — *Son origine.* — L'impôt sur l'affranchissement des esclaves est l'un des premiers impôts indirects qui aient été créés à Rome. Son taux était à l'origine du vingtième du prix de l'esclave affranchi, par conséquent de 5 0/0. De là son nom de *vicesima manumissionum*, ou *vicesima libertatis*; on l'appelait aussi *aurum vicesimarium* (1). Cette quotité de l'impôt demeura la même jusqu'à Caracalla.

L'histoire de sa création nous est rapportée par Tite-Live (2). La date à laquelle on peut la placer paraît être

(1) Sur cet impôt : G. Humbert dans le *Dictionnaire des Antiquités Grecques et Romaines sous la direction de MM. Daremberg et Saglio*. V^o *Aurum vicesimarium*. — Vigliè : la *vicesima libertatis*, ou l'*aurum vicesimarium* (*Rev. Gén. du Droit*, t. V, 1881, p. 5).

(2) Tit. Liv. VII, 16.

l'an 397 de Rome (357 av. J.-C.) (1). Le consul Cnœus Manlius Capitolinus, étant à la tête des armées qui soutenaient la guerre contre les Falisques, rassembla ses soldats par tribus, dans le camp de Sutrium, et leur fit voter un plébiscite par lequel cet impôt fut établi. Ce plébiscite prit le nom de *lex Manlia*.

Cette loi fut votée en dehors des règles ordinaires. Il était d'usage que la réunion des tribus fût précédée d'une autorisation du Sénat (2). Cette formalité ne fut pas observée. Malgré l'irrégularité de ce vote, le Sénat le ratifia parce que ce nouvel impôt était de nature à procurer au trésor des ressources considérables dont il avait un réel besoin (3). Mais les tribuns, de leur côté, nous dit en même temps Tite-Live, défendirent, sous peine de mort, d'assembler ainsi désormais le peuple en dehors de la ville.

La *vicesima*, au moment de son établissement, était-elle une loi somptuaire? Eut-elle pour but de diminuer le nombre des affranchissements, et par suite d'empêcher l'envahissement de la Cité par le flot toujours croissant des nouveaux citoyens? On l'a soutenu (4), mais ce n'est pas notre avis. Dans son principe, notre impôt n'eut qu'une portée purement fiscale. Nous remarquons, en effet, que la loi *Fufia Caninia*, qui limita le nombre des

(1) Willems, p. 354. — Humbert: *loc. cit.* p. 453, — M. Naquet (*Impôts indirects chez les Romains*) donne, comme date, 398 de Rome.

(2) Tit. Liv, IV, 6; VIII, 21; XXX, 27; XXXV, 7; XLI, 42; XLII, 21.

(3) Tit. Liv. VII, 46.

(4) Willems, p. 450. — Bouché-Leclercq, p. 243

affranchissements testamentaires, soit directs, soit par fidéicommiss, fut rendue en l'an de Rome 761, c'est-à-dire près de quatre siècles après l'établissement de la *vicesima manumissionum*.

Quoi qu'il en soit, cet impôt fut maintenu pendant toute la durée de la République. Nous savons, par les lettres de Cicéron à Atticus, qu'il existait vers 695 de Rome (59 av. J.-C.). Cicéron nous dit que cet impôt fut le seul vectigal qui subsistât en Italie, après la réforme financière de Métellus (1).

7. — La « *vicesima manumissionum* » sous les empereurs. — Nous ne partageons pas l'opinion de Dureau de la Malle (2), d'après laquelle la *vicesima* aurait été supprimée pendant un laps de temps assez long, de 693 à 760 de Rome. Cet auteur se fonde sur un texte de Dion Cassius, où nous lisons qu'Auguste, pressé d'argent pour les besoins de la guerre et pour l'entretien des gardes de la ville, institua un impôt sur la vente des esclaves (3). Cet argument est loin d'être probant. Le texte prouve simplement qu'un nouvel impôt fut ajouté par Auguste à ceux qui existaient déjà. Dureau de la Malle suppose d'ailleurs lui-même, dans un autre passage, qu'il existait, sous Caligula, un impôt sur les affranchissements. C'est là une contradiction. La conjecture de Dureau de la Malle repose donc sur une singu-

(1) Cic. *ad. attic.* II, 16, 1.

(2) Dureau de la Malle, *Économie politique des Romains*, t. II, p. 467.

(3) Dio Cass., LV, 31.

lière confusion entre deux impôts qui diffèrent et par la date de leur création, et par leur taux, et par le fait générateur de la perception.

Les empereurs maintinrent la *vicesima manumissionum*. Une inscription nous témoigne que cet impôt existait en même temps que l'impôt sur la vente des esclaves, sous le règne de Claude (794-807, de Rome) : *Claudio Drusi, F. Cæsari Aug. Germanico pont. maximo tribun. potest. III... publici XX libertatis, et XXV venali* (1).

Nous avons aussi la preuve que la *vicesima manumissionum* existait en l'an 862 de Rome (109 ap. J.-C.) par un monument précieux découvert près de la voie Appienne : le testament de Dasumius. La pierre sur laquelle était inscrit ce testament avait été brisée, et les deux principaux fragments ont été trouvés l'un en 1820, l'autre en 1830. Dasumius, d'après Rudorff, aurait été consul, et ce serait lui qui aurait laissé son nom au sénatus-consulte Dasumien. En tous cas, il avait fait son testament la douzième année du règne de Trajan. Ce testament contient un certain nombre d'affranchissements, et le testateur ordonne à ses héritiers de payer l'impôt du vingtième, au lieu de le faire supporter par les esclaves affranchis (2).

(1) Orelli, n° 3,336.

(2) Ed. Laboulaye : *Testament de Dasumius* (Revue de législ. et de jurisprudence, 1845, t. II, p. 306-308) : *Testamentum Dasumii*, n° 7 (Giraud, *novum, Enchiridion*, p. 658.)

Des inscriptions nous témoignent de l'existence de la *vicesima manumissionum*, sous Antonin le Pieux, sous Lucius Verus, et peut-être sous Commode (1).

8. — *Réforme de Caracalla.* — Il existait aussi sous Antonin Caracalla, ainsi que l'atteste Dion Cassius, dans les passages relatifs à l'extension du droit de cité romaine sous cet empereur (2). Antonin Caracalla doubla même le taux de l'impôt sur les affranchissements, comme il doubla celui de l'impôt sur les hérédités : il l'éleva au dixième. Mais cette surélévation de l'impôt ne dura pas. Opilius Macrinus, successeur de Caracalla, ramena ces deux impôts à leur ancien taux. Dion Cassius, qui nous raconte ce fait, dit qu'Opilius Macrinus fit concevoir de grandes espérances en rapportant les édits de Caracalla sur les impôts des affranchissements et des successions (3).

Malgré le témoignage de Dion, un auteur a attribué à la réforme de Caracalla des conséquences bien différentes, en ce qui concerne notre impôt. La faveur accordée à tous les sujets de l'empire aurait eu pour résultat de rendre sans cause la *vicesima libertatis*. M. de Serrigny part de cette idée (4) que la taxe était due à l'occasion des seuls affranchissements qui faisaient acquérir la cité à l'affranchi. Dès lors, selon M. de Serrigny, dès que l'on

(1) Cagnat : *loc. cit.* p. 155.

(2) Dio Cass., LXXVII, 9; LXXVIII, 12.

(3) Dio Cass., LXXVHI, 12.

(4) De Serrigny, *Droit public romain*, t. II, p. 189.

parvient à la liberté, on participe au bienfait de l'empereur qui a étendu la cité à tous les habitants du monde romain ; c'est la munificence impériale qui rend citoyen, et il n'y a plus d'impôt à payer pour l'acquisition de la cité par la voie de l'affranchissement. — Nous ne saurions admettre cette opinion. Quelque artifice de raisonnement que l'on emploie, il est impossible de contester ce fait : sans l'affranchissement, on n'eût pas obtenu la cité. L'affranchissement est donc à la fois la clef de la liberté et celle de la cité. La réforme de Caracalla eut au contraire pour résultat d'étendre le champ d'application de l'impôt, puisque désormais tout affranchi devint citoyen, même dans les provinces. D'ailleurs l'existence après Caracalla de sociétés de publicains qui prenaient à bail cet impôt, nous en démontre la persistance malgré l'édit. Des inscriptions nous démontrent en même temps que l'impôt sur les affranchissements était perçu dans les provinces à cette époque.

Nous citerons notamment une inscription gallo-romaine découverte à Poitiers dans l'enceinte gallo-romaine de cette ville. Cette inscription est ainsi conçue : *Alphiæ Faventinæ, filiæ, Catilia et Faventius, XX libertatis villicus*. M. de la Ménardière, qui a publié un mémoire fort intéressant au sujet de sa découverte, la traduit ainsi : Alpha Faventina, leur fille, Catilia et Faventius, fermier de l'impôt du vingtième sur les affranchissements (1).

(1) De La Ménardière : *De l'impôt du vingtième sur l'affranchissement des esclaves*. Poitiers, 1872 (Extrait du XXX^e volume de la Société des Antiquaires de l'Ouest).

De telles inscriptions confirment l'opinion fondée sur le texte de Dion Cassius, du moment que l'on admet que l'impôt était encouru par les seuls affranchissements conférant la cité. S'il y a eu des fermiers de l'impôt dans les provinces, c'est qu'à une certaine époque les affranchis y sont devenus citoyens, car sans cela il ne pouvait être question de percevoir la *vicesima libertatis*. Or ce résultat n'a été rendu possible que par l'édit de Caracalla.

Si l'on acceptait l'opinion de M. de Serrigny, il faudrait dire que des fermiers de l'impôt ont existé dans les provinces avant Caracalla, et qu'ils ont eu pour mission de percevoir la taxe à raison des affranchissements opérés par des citoyens romains établis dans ces provinces. Mais, si considérable que fût le nombre des esclaves possédés par certains citoyens, des affranchissements de cette nature n'ont sans doute jamais été assez fréquents pour qu'on organisât la perception à leur occasion (1).

9. — *Disparition de cet impôt.* — Il est difficile de préciser l'époque à laquelle disparut l'impôt sur les affranchissements. Mais on peut dire des diverses taxes indirectes, étendues par la constitution de Caracalla de l'Italie aux provinces, qu'elles furent abolies par les prédécesseurs de Constantin, ou par Constantin lui-même.

Sous les empereurs chrétiens, le seul impôt indirect qui subsiste est le *portorium*. Il semble probable que,

(1) De la Ménardière : *loc. cit.*, p. 17.

réserve faite de ce dernier impôt, ceux qui existaient pendant les premières années de l'empire furent abolis avant le règne de Dioclétien ou par Dioclétien lui même et par Constantin, qui inaugurèrent un régime nouveau d'impôts (1).

SECTION II.

SUR QUELS AFFRANCHISSEMENTS ÉTAIT PAYÉE LA VICESIMA MANUMISSIONUM.

10. — *Manumissio justa*. — *Servi in libertate*. — Latins-Juniens.

11. — Les affranchissements qui ne conféraient pas la cité donnaient-ils lieu à la perception du droit ?

10. — *Manumissio justa*. — *Servi in libertate*. — *Latins-Juniens*. — D'après l'ancien droit romain, les affranchissements ne pouvaient être faits que dans des formes solennelles. Ces formes étaient au nombre de trois : la vindicte, ou revendication fictive de la liberté, l'inscription de l'esclave à titre de citoyen sur les registres du Cens, et le testament. Ces trois formes constituaient la *manumissio justa* ; elles seules conféraient à l'affranchi la liberté de droit et la cité (2). En dehors de ces trois modes légitimes, la volonté du maître se manifestait en vain : l'esclave demeurait légalement esclave, et sa situation n'avait pas changé (3). Telle était la rigueur de l'ancien droit.

(1) Baudi di Vesme. *Des impositions de la Gaule dans les derniers temps de l'empire Romain* ; trad. par Ed. Laboulaye (Rev. hist. de Droit fr. et étr. 1861, t. VII, p. 369). — Vigier, p. 6 et 7.

(2) Ulp. *Reg.* I, 6.

(3) Cicéron. *Top.* 2.

Pourtant le préteur intervint pour que le maître ne reprît pas en fait l'exercice de la puissance dominicale sur l'esclave qu'il avait voulu affranchir. Protégé par le préteur, ce prétendu affranchi se trouvait dans une situation particulière, qui l'a fait qualifier de *servus in libertate*. Il n'était pas devenu libre, mais « *morabatur in libertate* (1) ».

Il est bien certain que les affranchissements faits en la forme légale pouvaient seuls donner lieu à la perception de la *vicesima*, car les autres affranchissements n'avaient en droit aucune efficacité. L'intervention du préteur ne pouvait valider l'acte d'affranchissement qui ne réunissait pas les conditions nécessaires : l'affranchissement nul ne peut être soumis à l'impôt.

Mais on a pu se demander si la situation n'avait pas changé, lorsque plus tard il fut admis, par une loi, que les affranchissements faits en dehors des formes solennelles produiraient certains effets de droit, moins complets sans doute que les effets de l'affranchissement valable, mais cependant parfaitement définis par la loi.

Le maître qui n'avait pas régulièrement affranchi son esclave pouvait avoir manifesté sous des formes très diverses sa volonté de le faire parvenir à la liberté. Il avait pu déclarer son intention devant quelques amis (*inter amicos*), ou bien il avait écrit à son esclave qu'il lui don-

(1) Gaius III, 56; Dosith. *De manum.* §§ 5 à 7 (Giraud. *Nov. Euch.* p. 392).

nait la liberté (*per epistolam*). Dans ces cas, on était en présence d'une *manumissio minus justa* : cette *manumissio* était très fréquente, surtout depuis que le préteur lui avait donné sa protection. Il en résultait que la cité se remplissait de *servi in libertate*, dont la condition anormale et équivoque, comme le fait remarquer M. Accarias, était singulièrement propre à faciliter l'usurpation du droit de cité (1).

La loi Junia Norbana régularisa la situation juridique de ces *servi*. La date de cette loi est incertaine; beaucoup d'auteurs la rapportent à l'an de Rome 670, ou à l'an 771; M. Accarias la place en 728. Quoi qu'il en soit de la date de cette loi, elle déclara libres les esclaves affranchis par un mode non solennel, mais elle leur refusa la qualité de citoyens, et les assimila aux latins des colonies; on appela ces affranchis Latins-Juniens (2).

L'affranchissement par un mode non solennel n'était pas la seule cause qui fit assimiler un affranchi à un latin. Il y avait aussi le défaut de propriété quiritaire chez celui qui affranchissait. Lorsqu'une personne avait un esclave *in bonis*, et qu'une autre personne avait sur lui le *nudum dominium ex jure Quiritium*, l'esclave ne pouvait être valablement affranchi ni par l'une ni par l'autre, car il fallait avoir sur l'esclave un droit complet pour pouvoir l'affranchir (3). Cette règle était rigoureuse,

(1) Accarias, t. I, 4^e édit., n^o 62, p. 151.

(2) Gaius, t. 22; III, 56; Dosith. *De man.* § 6.

(3) Gaius, III, 56.

aussi la loi Junia Norbana décida-t-elle que le propriétaire bonitaire, qui avait d'ailleurs la puissance domini-cale (1), pourrait affranchir, mais ne conférerait par là que la *latinitas* (2).

Enfin la situation d'affranchi Latin-Junien pouvait provenir d'une dernière cause, par suite des dispositions de la loi *Ælia Sentia* (757. U. C.). D'après cette loi, tout affranchi âgé de moins de 30 ans dut être Latin-Junien, à moins que l'affranchissement n'eut été fait par la vindicte, en vertu d'une juste cause appréciée par un conseil.

11. — *Les affranchissements, qui ne conféraient pas la cité, donnaient-ils lieu à la perception du droit.* — La question qui se pose est donc de savoir si la *vicesima* était due sur les affranchissements dont l'effet était seulement de conférer à l'affranchi la qualité de Latin-Junien. On y répond généralement en disant que les Latins-Juniens ne devaient pas payer la *vicesima manumissionum*. « *Tantum vicesima exigebatur... ab iis qui optimo jure libertatem consequabantur* », dit Burmann (3); et M. de La Ménardière, qui s'appuie sur ce passage formule très nettement la même opinion. « Aussi bien, de tels affranchissements ne furent-ils jamais soumis au paiement de l'impôt du vingtième (4). »

(1) Gaius, I, 54.

(2) Ulp. *Reg.* I, § 16.

(3) Burmann : *loc. cit.*, ch. X, p. 157.

(4) De La Ménardière : *loc. cit.*, p. 10.

Malheureusement, cette opinion n'est confirmée par aucun texte précis. Un passage de Cicéron, où il est question d'un affranchi exposé à retomber en esclavage par suite de certaines circonstances, notamment un vice de forme dans l'affranchissement, ne peut servir d'argument pour résoudre la difficulté qui nous occupe (1).

On a invoqué dans le même sens des raisons de sentiment : les Latins-Juniens n'acquerraient pas la cité, « ils étaient privés de plusieurs droits, et en particulier des immunités fiscales dont les citoyens étaient investis (2) ». Entre autres prérogatives, nous savons que le citoyen romain était exempt des charges si impopulaires de l'impôt foncier. Pouvait-on faire payer l'impôt du vingtième au Latin-Junien qui n'obtenait pas tous ces avantages, aussi bien qu'à l'affranchi placé dans la condition la plus favorable ? La force de ce raisonnement est singulièrement amoindrie par l'observation suivante : il est bien douteux que dans les pays de cité romaine la perception de l'impôt foncier ait été organisée spécialement pour les Latins-Juniens.

Quoi qu'il en soit d'ailleurs, les règles sur lesquelles s'appuient la perception des taxes ne s'inspirent pas toujours d'une rigoureuse logique, et comme nous n'avons aucune indication précise, il est peut-être plus sûr de ne pas conclure (3).

(1) Cic. : *ad Attic.* VII, 2, *in fine*.

(2) De La Ménardière : *loc. cit.*, p. 40.

(3) Vigié, p. 40 et 41. — Mispoulet : *Les institutions politiques des Romains*, t. II, p. 270. — Cagnat, p. 171. — Naquet, p. 126.

SECTION III

QUI PAYAIT LA VICESIMA MANUMISSIONUM.

12. — Pas de règle absolue.

13. — Impôt payé par l'esclave.

14. — Impôt payé par le maître ou ses ayants cause.

12. — *Pas de règle absolue.* — Il est impossible de donner une réponse précise à cette question : qui payait la *vicesima manumissionum* ? En réalité, il n'y avait pas sur ce point de règle absolue, et la solution variait suivant les espèces. Des auteurs ont prétendu que le fardeau de l'impôt devait retomber dans tous les cas sur l'esclave affranchi (1). Il est possible que l'esclave ait dû en principe acquitter la *vicesima*, mais en fait il n'en était pas toujours ainsi. D'autres auteurs, au contraire, ont pensé que le paiement de la *vicesima* était une charge qui incombait naturellement au maître. Ceux-là sont également trop affirmatifs. La vérité est dans une opinion intermédiaire : l'impôt était payé, tantôt par l'esclave, tantôt par le maître : tout dépendait des circonstances de l'affranchissement (2).

13. — *Impôt payé par l'esclave.* — Il pouvait se faire que l'affranchissement sollicité par l'esclave n'eut été accordé par le maître qu'à la suite d'une sorte de marché. Pour racheter sa liberté, l'esclave abandonnait au maître tout ou partie de son pécule ; il s'efforçait péniblement d'arrondir ce pécule pour satisfaire les exigen-

(1) Burmann : *Vectigalia populi romani*, p. 153. — Humbert : *loc. cit.*

(2) Naquet : *Des impôts indirects chez les Romains*, p. 122. — Cagnat, p. 168.

ces du maître, et obtenir ainsi la condition d'homme libre. C'est à cette situation, sans doute, que fait allusion le vers si connu de Virgile :

Nec spes libertatis erat, nec cura peculi.

Tacite rapporte que Pedanius Secundus, préfet de la Ville, fut assassiné par un esclave qu'il avait refusé d'affranchir après être convenu du prix avec lui (1). On comprend que dans ces cas la charge de l'impôt ait pesé sur l'esclave : la *vicesima* s'ajoutait au prix qu'il devait payer à son maître : on ne pouvait l'imposer à ce dernier, c'eût été diminuer le prix qu'il recevait.

Arrien a en vue une hypothèse de ce genre, lorsqu'il dit, dans sa *Vie d'Epictète* : « D'où vient que l'esclave désire si vivement être affranchi ? Est-ce qu'il a envie de donner son argent pour l'impôt du vingtième » (2) ? Il en est de même de Pétrone, qui fait demander ironiquement par un esclave à un affranchi « *quando vicesimam numerasti ?* » c'est-à-dire : depuis combien de temps as-tu acheté la liberté (3) ?

Quelquefois le maître affranchissait l'esclave sans retenir le pécule, et alors l'esclave payait les droits sur ce pécule (4).

Il est encore un cas où l'impôt devait être nécessairement payé par l'affranchi : « Il n'était pas rare, dit

(1) Tacite : *Ann.* XIV, 42.

(2) Pétrone, *Satir.* LVIII. — Burmann, p. 154.

(3) Senèq. *Ep.* LXXX; Plin. *Hist. nat.* VII, 40.

(4) De Serrigny : *op. cit.*, t. II, p. 188. Pétrone, ch. LVII.

M. de Serrigny, de voir des *peregrini* se donner en servitude à un citoyen romain, afin d'obtenir, par un affranchissement subséquent, le droit de cité et l'exemption d'impôt qui en était la suite ». Il s'agit des impôts directs qui n'étaient pas exigibles des citoyens. Ce calcul est avoué par l'un des personnages de Pétrone. Ce personnage est fils d'un prince étranger. On lui demande pourquoi il a été esclave, et il répond : *quia ipse me in servitutem dedi. Malui enim civis romanus esse quam tributarius.* »

14. — *Impôt payé par le maître ou ses ayants cause.*
— Mais lorsque la liberté était un bienfait du maître, l'usage était que celui-ci prit à sa charge le paiement de l'impôt, ou tout au moins qu'il fit payer l'impôt par ses héritiers, s'il léguait la liberté à son esclave, par acte de dernière volonté. Le maître ou les héritiers payaient donc ordinairement l'impôt, lorsque la *libertas* était *gratuita*, c'est-à-dire concédée à l'esclave sans exiger que celui-ci la rachetât à prix d'argent. Cette expression de *gratuita libertas*, que nous trouvons dans Suétone (1) ne sert pas, comme on l'a cru (2), à caractériser l'affranchissement à l'occasion duquel le maître paie la *vicesima*, Mais bien l'affranchissement à l'occasion duquel il ne tire aucun profit de l'esclave. Dans le cas où la *libertas* est *gratuita* pour ce dernier motif, il arrive d'ailleurs le plus souvent que le maître paie la *vicesima*, mais la *libertas* resterait *gratuita*, même si cela n'avait pas lieu (3).

(1) Suét. : *Vespas.*

(2) Burmann, p. 153.

(3) Naquet, p. 122, n° 2. — Cagnat, p. 169, n° 6.

Festus nous donne une formule d'affranchissement de laquelle il résulte que le maître paie une certaine somme pour son esclave : cette somme, c'est précisément la *vicesima manumissionum* que le maître paie lorsqu'il veut joindre un nouveau bienfait à celui de la liberté (1).

Nous voyons aussi dans Pétrone qu'un esclave, qui était sur le point de mourir, avait été affranchi, et que les fermiers de l'impôt s'étaient adressés au maître pour être payés (2).

C'est surtout dans les testaments que le maître se plaisait à exonérer les esclaves, auxquels il donnait la liberté, du paiement du droit. On ne doit pas s'étonner que le maître se soit montré si libéral dans ce cas. On sait que les affranchissements par testament étaient devenus très nombreux à certaine époque, afin qu'un long cortège d'affranchis augmentât la pompe des funérailles. On sait aussi qu'une loi fut votée en l'an 761 de Rome, la loi *Fufia Caninia*, ayant pour but de limiter le nombre des affranchissements que le maître pouvait faire dans son testament. Il n'est pas surprenant que les citoyens romains, prodigues d'affranchissements dont leurs héritiers avaient seuls à souffrir, missent en même temps à leur charge les droits d'affranchissement.

C'est ainsi que nous voyons le Trimalcion de Pétrone léguer à son esclave Carion la somme nécessaire pour

(1) Festus, v^o *manumissi*.

(2) Petron. : *Satir.* LXV.

acquitter l'impôt (1). C'était un moyen d'en grever les héritiers. Le plus souvent on se bornait à ordonner aux héritiers de payer. C'est ce qu'avait fait Dasumius dans son testament (2). Il avait enjoint à ses héritiers de payer sans difficulté l'impôt de la *vicesima* : « *Ceteros omnes, quos liberos esse jussi, eos ex meo accipere volo quod eo nomine publicano debebunt, fidei autem eorum committo, quisquis mihi heres heredesve erunt, ut eam pecuniam singulis dent, tribuant, concedant sine ulla controversia.* »

SECTION IV.

MODE DE PERCEPTION ET RAPPORT DE LA VICESIMA MANUMISSIONUM.

- 15. — Les publicains.
- 16. — Les procuratores Augusti.
- 17. — Centralisation des produits de la *vicesima*.
- 18. — Evaluation du prix de l'esclave affranchi.
- 19. — Rendement de la *vicesima*.

15. — *Les publicains*. — Comme les autres *vectigalia*, la *vicesima manumissionum* était, au début, affermée à des publicains (*publicani libertatis*) qui se mettaient ordinairement en société pour l'exploitation de ce bail. Ils sont désignés, par les auteurs et dans les inscriptions, sous les noms de *Socii vicesimæ libertatis*, ou de *vicesimarii* (3).

(1) Petron. : *Satir.* LXXI.

(2) *Testament de Dasumius*, lignes 53 et suiv. Laboulaye : *loc. cit.* p. 306 et suiv.

(3) Sur les publicains et leur organisation : MM. Belot, *Histoire des Che-*

Publicanus était un terme générique servant à désigner quiconque entreprenait des adjudications de l'État, qu'il s'agît de dépenses à faire, ou de perceptions à effectuer. Mais, les fermiers de l'impôt étant les plus en vue, l'espèce fut prise pour le genre dans le langage courant. *Publicum* devint synonyme de *vectigal*, et *publicanus* de *vectigalium conductor* ou *redemptor*. C'est dans ce sens qu'Ulpien prend le terme de *publicanus* : « *Publicani autem dicuntur qui publica vectigalia habent conducta*.

Nous aurons à parler également des sociétés de publicains à propos de la perception des autres impôts : il est bon d'esquisser de suite la physionomie générale de ces sociétés.

Au commencement de chaque lustre, une adjudication publique avait lieu sur le forum, par les soins des censeurs ou des délégués de l'empereur revêtus de la puissance censoriale, quand les censeurs eurent disparu.

Cette adjudication avait pour but le renouvellement des baux entre l'État et les fermiers de l'impôt. Un cahier des charges (*lex censoria*) spécifiait minutieusement les conditions acceptées de part et d'autre. Comme les fortunes particulières n'offraient pas des garanties suffisantes à l'État, il se constitua des sociétés (2) pour exploiter la ferme.

valiers romains, II, p. 162-181. — Naquet, p. 145-164. — Cagnat, p. 83 et suiv. — Willems, p. 355. — Vigliè, p. 13. — Bouché-Leclercq, p. 256 et suiv. — Rémondière : *De la levée des impôts en droit romain*, ch. III.

(1) Fr. 15, § 3, D. *de public. et vectig.* XXXIX, 4.

(2) Ces sociétés présentent des particularités intéressantes. Elles sont

Un entrepreneur (*manceps*) signait le contrat et fournissait les cautions; un gérant (*magister*), résidant à Rome, administrait la société, et les associés se partageaient les bénéfices au prorata de leurs mises. Outre la garantie des répondants (*prædes*) l'État avait pour gage les biens fonds, spécifiés au contrat (*prædia*), d'où l'expression *prædibus ac præiis cavere*. Les publicains avaient en retour le droit de saisir les propriétés des contribuables (1).

Sous la République, les litiges entre contribuables et publicains étaient portés devant les censeurs, ou les magistrats faisant fonction de censeurs, qui fixaient la jurisprudence à appliquer *in jure* et renvoyaient la cause (*in judicio*) à des jurés (*recuperatores*) (2).

Sous l'empire, les publicains perdent le droit de sai-

personnes morales, d'après le témoignage de Gaius (loi 1, princ. D. *quod cujuscumque universitatis*, etc.). Cependant, un professeur de Zurich, M. Cohn, leur a dénié le caractère et a prétendu que le texte de Gaius aurait été interpolé. On n'admet dans ces sociétés que les *patresfamilias* parce que, seuls, ils ont un patrimoine. Les tuteurs qui n'ont pas rendu leurs comptes ne peuvent en faire partie. Il en est de même des sénateurs parce qu'elles sont sous la surveillance du Sénat. Ces sociétés subsistent, nonobstant la mort d'un de leurs membres, entre les survivants, sauf le cas où le défunt aurait joué un rôle essentiel. L'héritier du défunt prend sa place, mais sans jouer un rôle actif, à moins qu'il n'ait été agréé, *adscitus*, par les autres associés. Suivant qu'ils entrent dans la société pour 2/3, pour 1/3, etc., ces publicains sont dits : *Socius ex besse, triente*, etc.

(1) Liv. XII, 60, Varr. *De ling. lat.* V. 40, etc. Voy. Bouché-Leclercq : *loc. cit.* p. 257, n° 5.

(2) *Lex agraria*, § 35. — Cic. in Verr. II, 3, *Pro Flacco*, 4.

sir par provision les biens des contribuables (1) : leurs procès sous Néron relèvent du préteur à Rome, et en Italie des propréteurs et des proconsuls qui ont remplacé les censeurs dans les provinces ; la procédure a lieu *extra ordinem* (2).

Les excès, rapines ou actes illégaux commis par les publicains contre les contribuables, tombaient sous le coup d'un édit spécial. Il pouvait être condamné, que la faute fût à lui, à ses esclaves ou à ses employés de condition libre, au double de ce qu'il s'était illégalement approprié. Il n'était condamné qu'au simple au cas d'erreur, mais, au cas de violence, la condamnation s'élevait au triple. Les actions ordinaires contre le *furtum*, la *rapina*, le *damnum injuria datum* qui, à bien des points de vue, étaient plus avantageux, pouvaient d'ailleurs être employés de préférence par le contribuable lésé (3).

Nous verrons que les publicains eurent, pour le recouvrement de l'impôt, une action fictive, imitée d'une des actions de la loi : la *pignoris capio*. Nous parlerons de cette action à propos de l'impôt sur les successions, pour le recouvrement duquel nous trouvons tout un système de garanties.

Les censeurs et les magistrats qui les remplacèrent

(1) Gaius, IV, 32. Mais le fisc garde ce droit : *Fiscus semper jus habet pignoris*. Dig. XLIX, 14, 46, § 3.

(2) Tacite : *Ann.* XIII, 51 Cf. — Paul : Dig. XXXIV, IV, 1, § 5.

(3) Ulpien, liv. 55 *ad. edictum*, loi 1. — Sur ces actions, V. Remondière : *op. cit.* p. 90 et suiv. — Cagnat : *op. cit.* p. 135.

eurent la surveillance de l'exécution des contrats passés entre les publicains et l'État : les litiges relatifs à cette exécution devaient être portés devant la juridiction ordinaire. A partir d'une certaine époque, les biens des publicains n'ont plus besoin d'être affectés à la sûreté de leurs obligations envers l'État par la *lex censoria*. Aux termes d'une constitution de l'an 214. « *Certum est ejus qui cum fisco contrahit bona veluti pignoris titulo obligari, quamvis specialiter id non exprimatur* (1) ». L'hypothèque de l'État ne fut d'ailleurs probablement pas une hypothèque privilégiée (2).

Les sociétés de publicains avaient à leur service de nombreux agents et employés subalternes. Ces agents variaient d'ailleurs suivant l'impôt qu'il s'agissait de percevoir. En ce qui concerne les publicains de la *vicesima libertatis*, on conçoit que le prix de fermage ne pouvait être déterminé qu'en se fondant sur un calcul de probabilités, car on ne pouvait prévoir à l'avance d'une façon exacte le nombre des affranchissements, ni la valeur des esclaves affranchis.

16. — *Les procuratores Augusti.* — Sous l'empire, on créa des *procuratores Augusti XX libertatis* qui

(1) L. 1 et 2, C. Just., « *In quib. caus. pign. vel hyp. tacite contrahitur.* » Ant. Caracalla, 214 et 215. — Cf. *De jure fisci*, 5 (Giraud: *Nov. Ench.* p. 142, n° 1). D'après lecture de ce dernier texte par Böcking, un gage sur tous les biens de ceux qui traitent avec le fisc aurait été établi *lege vicesimarum*. Mais Huschke a établi qu'il faut lire *lege vacuaria* et non *lege vicesimaria*.

(2) De Serrigny: *op. cit.* t. II, p. 14. — Dig. loi 28 *de jure fisci*. — Code, 2 *de priv. fisci*.

furent chargés de contrôler la gestion des fermiers. Il y avait des procurateurs du même genre pour surveiller le recouvrement du *portorium* et des autres impôts indirects. Mais, tandis que le système de la ferme fut maintenu pour le *portorium*, après l'institution des *procuratores*, cette institution eut sans doute une influence différente sur la perception de la *vicesima libertatis*, et aussi, comme nous le verrons, sur la perception de la *vicesima hereditatum*. Ces perceptions cessèrent d'être effectuées par les publicains : on les confia aux *procuratores* chargés désormais de recouvrer l'impôt, et d'en verser le montant au trésor (1). C'est du moins ce que l'on peut induire des rares inscriptions qui nous fournissent des indications sur le recouvrement de la *vicesima libertatis*. Les procurateurs apparaissent au milieu du II^e siècle : or, à partir de ce moment, on ne trouve plus de trace certaine de l'existence des fermiers. Les *procuratores* chargés de l'impôt sur les affranchissements n'eurent d'ailleurs qu'un rang inférieur : tous ceux dont il est mention dans les inscriptions étaient de simples affranchis.

Il est facile de comprendre quelle pensée présida à cette réforme. Sous la République, l'État n'avait pour tenir sa comptabilité que les bureaux des questeurs, magistrats peu importants qui relevaient du Sénat. En outre, avec la perception directe, il eut fallu renouveler tous les ans les pouvoirs des percepteurs, mandataires

(1) MM. Cagnat, p. 158. — Mispoulet, II, p. 271.

des magistrats : sous l'empire, ces obstacles avaient disparu. Lorsque tous les services furent centralisés, et mis sous la main de l'empereur, on put essayer du système de la régie en perception directe. Cette innovation se fit d'abord pour la gestion des propriétés privées de l'empereur, et du domaine de la couronne ; puis pour certaines rentrées du fisc impérial ; puis pour tous les impôts de revenu fixe dans les provinces de César et dans celles du Sénat. C'est au temps des Flaviens que les attributions des procurateurs impériaux auraient été étendues aux impôts indirects (1).

Ce fut une innovation considérable. Les publicains avaient été longtemps tout-puissants, sinon en droit, au moins en fait, et trop souvent les contribuables avaient dû plier en gémissant sous le poids de leurs exactions. Certaines perceptions leur furent retirées, comme nous venons de le voir, et, là où ils furent maintenus, un contrôle attentif prévint leurs abus, et protégea les intérêts des contribuables en même temps que les intérêts de l'État. L'aristocratie financière des publicains reçut par là un coup dont elle ne se releva pas.

Des inscriptions nous font connaître qu'en Italie et dans les provinces, la perception de la *vicesima* se faisait par circoncriptions.

En Italie, on avait adopté comme circoncriptions les régions d'Auguste ; ainsi, une inscription nous désigne la *vicesima libertatis regionis Transpadanæ*. En dehors de

(1) Bouché-Leclercq, p. 256 à 259.

l'Italie, la *vicesima* était perçue par province. — Nous verrons que la *vicesima hereditatium* était aussi perçue par circonscriptions, mais une différence paraît avoir existé à cet égard entre la perception des deux impôts. Le recouvrement de l'impôt des affranchissements était effectué dans chaque région ou dans chaque province séparément; au contraire, pour l'impôt des successions, plusieurs provinces ou plusieurs régions furent souvent réunies pour former ensemble une grande circonscription financière. C'est ce que les inscriptions nous révèlent. Cependant cette différence s'effaça sans doute à l'époque où la *vicesima manumissionum* ne fut plus louée à des fermiers, car on trouve que plus tard plusieurs provinces étaient parfois réunies pour cet impôt, sous un seul procureur (1).

Il y avait en général dans chaque province un *procurator* chargé de la *vicesima libertatis*. Il avait sous ses ordres divers employés d'un rang inférieur dont nous connaissons les noms par des inscriptions. Préposés, chefs de stations, comptables, contrôleurs, tels sont en général les subordonnés des *procuratores Augusti* (*præpositi, statores, tabularii, contra-scriptores*). Pour les *procuratores vicesimæ libertatis*, les inscriptions mentionnent particulièrement les *ararii* et les *villici*. L'*ararius* est un caissier; le *villicus* est le percepteur de l'impôt à la campagne : c'est un subordonné d'un ordre très inférieur (2).

(1) Cagnat : *op. cit.* p. 159 et suiv.

(2) Cagnat : *op. cit.* p. 159. *Dict. de Davenberg et Saglio, Vo Arcarii*

Outre les bureaux de province, il y avait à Rome un bureau spécial où étaient rassemblés et vérifiés les résultats des opérations effectuées par les bureaux provinciaux : la même organisation existait pour le *portorium*. Ce bureau fut composé d'esclaves publics tant que l'impôt fut affermé à des publicains; une inscription du temps de Tibère en fait foi. Plus tard les esclaves publics furent remplacés dans ce bureau par des esclaves et des affranchis de l'empereur : à ce moment, sans doute, la perception de l'impôt est passée aux fonctionnaires impériaux. Le bureau porte alors le nom de *fiscus libertatis et peculiorum*; des inscriptions nous font connaître cette dénomination et nous montrent qu'un *tabularius*, ou administrateur comptable, était préposé à la caisse de ce *fiscus* (1).

17. — *Centralisation des produits de la vicesima.* — Ceci nous amène à parler de la centralisation des produits de la *vicesima libertatis*. Où allaient, en dernier lieu, les recettes provenant de cet impôt? Il convient de faire à cette question une réponse différente suivant les époques.

Pendant longtemps, les Romains n'eurent qu'un seul trésor public, l'*ærarium*. Mais ils n'appliquèrent pas un système d'unification à outrance, consistant à verser dans une même caisse toutes les recettes de l'État, et à

(G. Humbert). Voy. aussi l'inscription trouvée à Poitiers. De La Ménandière: *loc. cit.* p. 24.

(1) Cagnat, p. 165 à 167. Voir les inscriptions qu'il cite.

à puiser toutes les dépenses. L'*ærarium* eut en quelque sorte plusieurs annexes distinctes, constituées par les caisses des collèges sacerdotaux, des temples, et plus tard, des fondations alimentaires, etc. (1). C'est à l'une de ces annexes, l'*ærarium sanctius*, qu'était versé primitivement le produit de l'impôt sur les affranchissements. Cet *ærarium sanctius* formait un fonds de réserve destiné à subvenir à des dépenses extraordinaires et urgentes. Il était placé dans les caveaux du temple de Saturne et d'Ops, construit sur les pentes du mont Capitolin, par Tarquin le Superbe ou Tullus Hostilius, et donnant sur le forum. C'est Valerius Publicola qui avait donné une telle destination à ces caveaux. L'*ærarium sanctius* était *res sacra* ; il empruntait ce caractère au temple qui lui servait d'abri (2). Plusieurs fois on eut recours à ce fonds de réserve ; une première fois en 209 av. J.-C., dans des circonstances que nous rapporte Tite-Live ; une autre fois, ce fut César qui y puisa (3).

Auguste établit la distinction du fisc et de l'*ærarium*. Lors du partage des provinces entre le Sénat et lui, il laissa au trésor public (*ærarium populi*) le revenu des provinces sénatoriales, et attribua à sa caisse particulière (*fiscus Cæsaris*) les revenus des provinces administrées par ses procurateurs. Il paraît d'ailleurs avoir

(1) Bouché-Leclercq : *loc. cit.* p. 250.

(2) E. Guillaume, *Dictionnaire des Antiquités de Daremberg et Saglio*, V^e *Ærarium*. — Humbert, même dictionnaire V^e *Aurum vicesimarium*. — Willems, p. 355.

(3) Tite-Live, XXVII, 40. — Dio. Cass., XLV, 47. — App. B. C. II, 41.

établi plusieurs *fisci* dans les diverses circonscriptions financières : c'est Claude qui aurait centralisé ce service (1). Nous n'avons pas à faire ici l'historique des empiètements successifs du fisc sur le trésor du peuple. Les différentes recettes du trésor passèrent tour à tour au fisc, et finalement, quand toutes les provinces furent devenues impériales, après les empereurs syriens, l'ancien *ærarium populi*, qui avait perdu jusqu'à son nom, ne fut plus que la caisse particulière de la ville de Rome (*arca quæstoria*, ou *publica*). Le mot *ærarium* devint synonyme de *fiscus* (2). Quand elle eut cessé de figurer parmi les recettes de l'*ærarium*, la *vicesima libertatis* alimenta, comme nous l'avons dit, le *fiscus libertatis et peculiorum*.

Ces réformes furent d'ailleurs accompagnées de changements de procédure relativement aux difficultés qui pouvaient surgir entre le trésor et les particuliers. Claude

(1) Bouché-Leclercq, p. 250, note 3. A la suite de la division du Trésor, l'*ærarium* dut suffire aux dépenses administratives faites dans le domaine du Sénat (Italie, Rome et provinces sénatoriales), le *fiscus* fit face aux frais de guerre, aux travaux publics et aux autres dépenses administratives. A côté du *fiscus* l'empereur a en outre sous la main sa cassette privée, *res privata principis*.

(2) Ce qu'on entend alors par *ærarium* ou *ærarium majus* c'est le fisc. Au temps d'Ulpien les impôts qui nous occupent sont déjà passés dans la dépendance du fisc : « *Publicani... sive fisco vectigal pendant... quod a fisco conducunt* » (Dig. XXXIV, IV, 1 § 1). *Publica vectigalia intelligere debemus, ex quibus vectigal fiscus capit, quale est vectigal portus, aut venationum rerum* (Dig. L. XVI, 17, § 1). E. Guillaume, *Dict. de Dar. et Sag.* v° *Ærarium*. — G. Humbert, id. v° *Arca quæstoria* ou *publica*. V. M. Bouché-Leclercq : *loc. cit.* p. 252.

fait conférer, par un sénatus-consulte de l'an 53, la juridiction en matière fiscale aux procureurs impériaux, soit en personne, soit par le ministère d'un juge délégué (*cognitio extraordinaria et judicis datio*) : l'appel était possible devant l'empereur. Une exception fut faite par Nerva en faveur de l'Italie, un *prætor fiscalis* fut institué pour rendre justice dans les formes de l'ancienne procédure, avec l'intervention de *recuperatores*. Enfin, Hadrien institua les avocats aux gages du fisc (*advocati* ou *patroni fisci*) assimilés à des fonctionnaires (1).

18. — *Évaluation du prix de l'esclave affranchi.* — Les principales difficultés, soulevées à propos de la perception de la *vicesima*, devaient avoir pour cause l'évaluation du prix de l'esclave affranchi. Cette évaluation, en effet, était la base de l'impôt à percevoir, puisque la taxe était du $\frac{1}{5}$ de la valeur de l'esclave. Il paraît ressortir d'un passage de Pétrone, qui écrivait sous Claude et sous Néron, que cette évaluation se faisait alors par les soins du *vicesimarius*, c'est-à-dire du percepteur même de l'impôt (2).

Nous savons, par plusieurs textes que la valeur légale et moyenne d'un esclave était de vingt *aurei* ou *solidi*. Mais si l'esclave avait une profession ou connaissait

(1) M. Bouché-Leclercq, p. 261. On ne trouve plus de mention du *prætor fiscalis* après Hadrien. A partir de Constantin, la juridiction fiscale est concentrée, avec les autres juridictions, aux mains des préfets du prétoire, vicaires, gouverneurs de provinces : le fisc a ses avocats dans chaque ressort.

(2) Petron. *Tragur.* cap. LXV. p. 153.

un art, sa valeur pouvait être de beaucoup supérieure. On mettait encore au-dessus les *notarii* qui étaient des scribes ou secrétaires, puis les médecins de l'un et l'autre sexe, enfin, ce qui est un trait bien caractéristique de la dégradation des mœurs du bas-empire, on mettait au premier rang les eunuques (1) !

Mais ces évaluations sont données par les textes en vue de certaines hypothèses qu'ils déterminent. Il est douteux qu'elles se soient imposées en notre matière. En outre, plusieurs de ces textes sont de l'époque de Justinien et ne peuvent, par suite, être invoqués comme une règle en notre matière, puisque notre impôt avait disparu bien avant Justinien. Il ne serait pas impossible, cependant, que ces textes aient été inspirés par des règles suivies en vue de la perception de l'impôt du vingtième, et qu'ils aient transporté, sans faire mention de cette origine, les évaluations qu'ils donnent à des questions d'un autre ordre. Les agents chargés de la perception de l'impôt devaient d'ailleurs user largement de leur droit de contester la valeur attribuée à l'esclave, et tenir compte de ses moindres qualités vénales, afin d'élever la somme à percevoir.

(1) Fr. 8 et 9 D., *De inof. test.* V. 2. — l. 3 pr., C., *com. de leg.* VI, 43 — l. 2. C., *De fideic. libert.*, VIII. 4. — l. 1, 5^o C., *de com. serv. manum.* VII, 7. — M. Accarias remarque à propos de ce dernier texte que la médecine était exercée, du temps de Justinien tant par les femmes que par les hommes (t. I, p. 146, n. 1). Mais on pourrait ajouter, d'après un autre texte cité par M. Accarias lui-même (l. 3. pr., C., *Comm. de leg.*) que ces médecins du sexe féminin paraissent n'avoir été autre chose que des sages-femmes, *obstretrices*.

19. — *Rendement de la vicesima*. — Il est permis de supposer que le paiement de la *vicesima* s'effectuait en or. D'abord le nom même donné à l'impôt « *Aurum vicesimarium* » est une indication en faveur de cette opinion. Mais un point d'appui plus solide nous est fourni par un texte de Tite-Live que nous avons déjà cité (1). Nous y voyons qu'en l'année 545 de Rome, au cours de la seconde guerre punique, douze colonies sur trente ayant refusé de fournir leur contingent en hommes et en argent, le Sénat, à bout de ressources, fit retirer par les consuls de l'*ærarium sanctius*, l'*aurum vicesimarium* qui y était déposé. On retira du trésor, nous dit cet historien, un poids de 4,000 livres d'or. Au moment où fut rendue la loi *Manlia*, il n'y avait pas de monnaie romaine d'or, mais comme il devait exister un rapport légal entre l'or et l'argent, la *vicesima* pouvait sans doute être payée en lingots. Tout au moins doit-on admettre que les questeurs chargés de l'*ærarium*, devaient convertir en lingots d'or les sommes qu'ils recevaient, avant de le déposer dans les souterrains du temple de Saturne (1).

Dureau de la Malle a cru pouvoir établir, d'après le texte de Tite-Live dont nous venons de parler, le revenu de l'impôt de la *vicesima*. Il suppose tout d'abord que l'on eut recours pour la première fois au produit de la *vicesima* dans le cas que nous cite Tite-Live. En conséquence, les 4,000 livres pesant d'or que renfermait le *sanctius ærarium*, en 545, représentaient le produit total

(1) Humbert: *Aurum vices*, dans le *Dict. de Daremberg et Saglio*.

des affranchissements pendant les 148 ans écoulés depuis la promulgation de la loi qui avait établi la *vicesima manumissionum*. « 4,000 livres romaines équivalent à 1305, 35 kilogrammes. Le prix du kilogramme d'or fin étant de 3,444 fr. 45, les 1305, 35 kilogrammes, ou, ce qui revient au même, les 4,000 livres romaines pesant d'or ont une valeur intrinsèque de 4,496,200 francs. » La moyenne annuelle d'entretien de l'impôt serait, d'après ce calcul, de 30,371 fr. 62 c. de notre monnaie actuelle. Dureau de la Malle rapproche ces chiffres d'indications fournies par Polybe et par Tite-Live sur le prix moyen des esclaves à cette époque et il arrive à établir quel était le droit perçu sur chaque affranchissement. Nous ne le suivrons pas dans tous ces calculs qui n'offrent aucune certitude et qui reposent sur des conjectures quelque peu hasardées (1).

(1) Dureau de la Malle : *Économie politique des Romains*, p. 292 et suiv. Cet auteur trouve un rendement annuel de 31,533 fr. pour la *vicesima*, au lieu de 30,371 fr. 62, chiffre que nous avons admis. Cela tient à ce qu'il place la création de la *vicesima* et le fait rapporté par Tite-Live, à des dates un peu différentes de celles que nous acceptons avec M. Cagnat et les auteurs les plus récents, en tenant compte des derniers documents et inscriptions découvertes. Dureau de la Malle calcule sur un laps de 143 ans tandis que nous calculons sur 148 ans.

CHAPITRE II

DE LA VICESIMA HEREDITATIUM

SECTION I

HISTORIQUE.

19 bis. — L'impôt sur les successions avant Auguste.

20. — L'impôt sur les successions organisé par Auguste.

21. — La « *vicesima hereditatium* » sous les successeurs d'Auguste.

22. — Disparition de l'impôt sur les successions.

19 bis. — *L'impôt sur les successions avant Auguste.*

— On dit généralement qu'Auguste, créa, sous le nom de *vicesima hereditatium* (1), un impôt sur les successions : il est plus exact de dire qu'Auguste rétablit cet impôt et le rendit permanent. Il avait, en effet, existé avant lui, mais il n'avait eu qu'une durée temporaire. Auguste le restaura et procéda à son organisation. C'est ce qui résulte d'un texte de Dion Cassius (LV, 25) d'après lequel l'impôt sur les successions fut institué une première fois, puis supprimé, et finalement restauré par Auguste. Nous devons donc, avant d'étudier le fonctionnement de cet

(1) On doit adopter l'orthographe *hereditatium* et non *hereditatum*; on trouve *hereditatium* sur toutes les inscriptions (Cagnat, p. 175, n° 1).

impôt sous Auguste, en rechercher la première origine.

Quelques auteurs, entre autres Rudorff, croient devoir faire remonter l'établissement de la *vicesima hereditatium* à la *lex Voconia*, en l'an de Rome 585 (169 av. J.-C.) (1). On sait que ce plébiscite, rendu sur la proposition de Caton l'ancien, contenait, entre autres prohibitions, celle de faire un legs où une donation pour cause de mort, dépassant en valeur ce qui serait laissé à l'héritier institué. Le même plébiscite, dans le but d'empêcher l'enrichissement excessif des femmes, annulait l'institution faite en leur faveur par un testateur dont la fortune, telle que l'établissaient les opérations du cens, serait égale ou supérieure à cent mille as (Gaius, II, 226, 274).

Pour soutenir que l'impôt sur les successions aurait été établi une première fois par la loi *Voconia*, on se fonde sur un texte de Pline le Jeune. Dans ce texte il est question des réformes accomplies par Nerva et Trajan en ce qui touche l'impôt sur les héritages. Or Pline rapproche à ce propos la loi *Voconia* de la loi *Julia* et cette dernière serait précisément celle par laquelle Auguste a établi la *vicesima hereditatium*. C'est, dit-on, que la loi *Voconia* a une relation avec la loi *Julia* quant à son objet. Voici en effet ce que dit Pline : « *Locupletabant et fiscum et ærarium, non tam Voconix et Julix leges, quam*

(1) Rudorff. *Das testamentum des Dasumius*, traduit par Laboulaye (*Rev. de législ. et de jurisp.* 1845, t. II, p. 328).

majestatis singulare et unicum crimen eorum qui crimine vacarent » (*Panegy.* XLII).

Mais, de ce que la loi *Voconia* est présentée comme fournissant au trésor public, en même temps que la loi *Julia*, d'importants revenus, est-ce à dire que ces deux lois aient eu un objet commun, et qu'il faille voir dans la *lex Voconia* l'origine de l'impôt sur les successions ? Nous ne le pensons pas.

En premier lieu, est-il certain que la *lex Julia*, dont il est question dans le texte de Pline, soit bien la *lex Julia de vicesimâ* ? On peut citer bien d'autres lois *Julix* qui contribuaient à l'enrichissement du Trésor. Les lois *Julia peculatûs*, ou *ambitûs*, ou *de annonâ*, ou *de vi privatâ* édictaient des amendes pour certains faits punissables. La loi *Julia de maritandis ordinibus* faisait en certains cas profiter le Trésor des dispositions caduques. Ne serait-ce pas de cette dernière loi que parle Pline à côté de la loi *Voconia* ? On a pu le supposer avec vraisemblance, car l'une et l'autre loi ont été rendues dans des matières voisines.

D'autre part, rien n'empêche d'admettre que la loi *Voconia* avait une sanction pécuniaire. Peut-être, au lieu d'édicter la nullité contre les legs faits en prohibition de ses dispositions, se contentait-elle d'infliger une amende à ceux qui auraient recueilli un tel legs (1). Il

(1) Cette hypothèse concorde bien avec les expressions de Gaius : *cautum est ne cui...* (Gaius, c. II, 256). Une autre loi, rendue comme la loi *Voconia*, pour empêcher la répudiation de l'héritier par suite de l'exagé-

peut donc se faire, comme le suppose M. L.-M. de Valroger, que Pline ait eu en vue cette sanction pécuniaire de la loi *Voconia*, et que la loi *Julia*, mentionnée dans le Panégyrique, soit la loi *de maritandis ordinibus* (1).

Cette opinion est plus admissible que celle de Rudorff, car le passage de Pline dont nous venons de nous occuper (ch. 42), est tout à fait distinct de ceux où il s'occupe de la *lex Julia de vicesima* (ch. 37 à 40).

De plus il est certain qu'en l'an de Rome 695, l'impôt sur les successions n'existait pas en Italie. C'est ce qui ressort d'une lettre de Cicéron à Atticus (II, 16, 1), que nous avons déjà citée, et où il est dit : « *Portoriis Italiæ sublatis, agro campano diviso, quod vectigal superest domesticum, præter vicesimam ?* ». Le seul vectigal qui subsistât à ce moment en Italie était la *Vicesima* ; par là il faut entendre la *Vicesima manumissionum*, tous les commentateurs sont d'accord sur le sens de ce passage. Pour concilier la théorie que nous combattons avec ce texte, il faut donc admettre que l'impôt sur les successions n'existait pas à cette époque, c'est-à-dire en 695 de Rome. S'il avait été établi auparavant, c'est donc

ration des legs, la loi *Furia testamentaria*, antérieure seulement de quinze années, avait précisément une sanction de ce genre (Ulp. *frag. de legibus et moribus*, § 2) et Gaius, qui mentionne la loi *Furia* à peu près dans les mêmes termes que de la loi *Voconia*, néglige également de nous rapporter cette sanction. M. V. Wahl. *De l'impôt sur les mutations par décès en droit romain*, p. 20.

(1) De Valroger fils : *De l'impôt sur les successions chez les Romains* (*Rev. crit. de législation et de jurispr.*, t. XIV, 1859, p. 495-496.)

qu'on l'avait supprimé. Or, il n'est guère probable qu'il en ait été ainsi, parce que Cicéron n'aurait pas manqué de faire allusion à cette suppression, lui qui se plaint de la disparition de certains impôts, et qui s'indigne que le vingtième sur les affranchissements survive seul aux réformes financières (1).

C'est dans un édit rendu par les triumvirs en l'an 714 de Rome (40 av. J.-C.) qu'on voit la première trace certaine d'un impôt sur les successions (2). Appien nous apprend (B. C., V, 67) qu'Octave et Antoine, ayant besoin de ressources pour soutenir la guerre contre Sextus Pompée, ordonnèrent, dans un édit, qu'un droit proportionnel serait perçu sur les dispositions testamentaires (3). C'est sans doute à cet édit que fait allusion le texte précité de Dion Cassius.

Ce fut probablement sur le même édit qu'Aulus Ofilius écrivit un commentaire. Nous lisons au Digeste, au sujet de ce jurisconsulte : « *De legibus vicesimæ primus conscripsit* ». Aulus Ofilius était un ami de César et vivait précisément au moment où cet édit fut rendu. Il était mort au moment où Auguste fit passer sa loi sur l'impôt des successions. Laboulaye admet, au contraire, que César, voulant rétablir un impôt sur les successions créé par la loi *Voconia*, et qu'il avait trouvé aboli, aurait

(1) Naquet, p. 81. — Cagnat, p. 175.

(2) Vigier : *Étude sur les impôts indirects romains ; Impôts créés par Auguste* (Rev. gén. du droit, t. V, 1881, p. 103).

(3) Fr. 2 § 44, D. De orig. jur., I. 2.

chargé le jurisconsulte Ofilius de rédiger un traité *de legibus vicesimæ* (1). Cette opinion est peu acceptable ; on ne trouve dans les textes aucune trace de cette tentative de César (2).

Ce fut dans la même année 714 de Rome, que fut rendue la loi Falcidie sur la proposition du tribun Falcidius. Elle décida que l'ensemble des legs contenus dans un testament ne devait pas dépasser les trois quarts de l'hérédité ; sinon, il y aurait lieu à une réduction proportionnelle, de telle sorte que l'institué retînt toujours un quart. Ce quart porta la dénomination de quarte Falcidie (3). Cette disposition se liait par un rapport étroit à la création d'un impôt sur les successions ; il importait d'empêcher les renonciations, devenues fréquentes, à des dispositions testamentaires absorbées par des legs ; ces renonciations entraînaient la nullité du testament et par suite la perte de l'impôt (4).

(1) Laboulaye : *loc. cit.* p. 329.

(2) Naquet : *loc. cit.*, p. 329. Ce passage du Digeste a donné lieu à d'autres interprétations. Tantôt on a soutenu que le commentaire d'Aulus Ofilius devait porter à la fois sur l'impôt des affranchissements et sur l'impôt des successions, parce qu'il parle de plusieurs lois : *de legibus*. Tantôt on admet qu'il s'agit bien dans le commentaire d'un seul impôt (car s'il s'agissait de deux impôts il faudrait *vicesimarum*), mais cet impôt serait plutôt l'impôt des affranchissements. Wahl : *loc. cit.* p. 25). — Enfin M. Maynz pense que le passage a été altéré, et le rétablit ainsi : *de legibus XX libros primus conscripsit*, ce qui supprime la difficulté (*Cours de droit Romain*, t. I. p. 276).

(3) Gaius, II, 225-227. — Dio Cass., XLVIII, 33.

(4) Laboulaye : *loc. cit.*, p. 329. — De Valroger : *loc. cit.* p. 496, n. 2. — Naquet, p. 81, n. 2.

Ce fut peut-être à l'Égypte que les triumvirs empruntèrent l'idée d'un impôt sur les successions. Nous savons qu'au temps des Lagides il existait en Égypte un impôt sur les successions et les mutations par décès. Or, on a fait remarquer, non sans quelque raison, que les Romains paraissent s'être inspirés, sur bien des points de leur organisation administrative, d'institutions qu'ils avaient observées en Égypte. Ils avaient été à même d'étudier l'administration de ce pays; ainsi C. Rabirius Postumus, client de Cicéron et ami de César, avait été ministre des finances de Ptolémée Aulète; on peut rappeler aussi qu'Antoine, César et Octave avaient longtemps séjourné en Égypte. Quoi qu'il en soit de cette observation, si on l'admet comme fondée, elle exclut l'opinion qui fait remonter à la loi *Voconia* l'origine de l'impôt que nous étudions (1).

Nous ignorons quel fut le taux de l'impôt créé par les triumvirs. Appien ne nous donne sur ce point aucun renseignement. Cet impôt était probablement déjà du vingtième; il faut admettre ce taux si le commentaire d'Ofilius se rapporte vraiment à l'impôt créé par les triumvirs, puisqu'il traite de *legibus vicesimæ*.

L'impôt établi par l'édit fut promptement aboli. Le peuple avait fait entendre de vives récriminations; aussi la taxe disparut-elle peu de temps après la guerre qui avait amené sa création.

20. — *L'impôt sur les successions organisé par Au-*

(1) Cagnat, p. 180.

guste. — Auguste rétablit l'impôt de la *vicesima* et l'organisa sur des bases nouvelles. Il est intéressant de faire ici l'historique de ce rétablissement.

Les guerres civiles qui avaient désolé, pendant de longues années, Rome et l'Italie, avaient mis les finances dans un état déplorable. De son côté, l'armée avait été ébranlée par ces événements, et il était urgent de la reconstituer. Auguste prit une mesure énergique, qui introduisit dans les institutions romaines une véritable révolution. Au régime des armées congédiables à la paix, il substitua le régime des armées permanentes. Cette innovation greva le trésor, déjà si obéré, d'une charge bien lourde (1).

En l'an V après Jésus-Christ, la durée du service militaire fut fixée à 16 ans pour les prétoriens, et à 20 ans pour les légionnaires. En même temps, Auguste créait une caisse de retraites, destinée à assurer une pension aux soldats dont le temps de service était achevé : il rendait ainsi la profession militaire accessible aux classes pauvres, et mettait à la charge des riches les pensions des vétérans de l'armée. Telle fut l'origine de l'*ærarium militare* (2). Cette caisse fut alimentée

(1) Ch. Giraud. Des bronzes d'Osuna (*Journal des savants*, av. 1875 p. 259 et suiv.)

(2) Suét., *Aug.*, XLIX. Nous pensons que l'*ærarium militare* fut créé plutôt comme une caisse de retraite que pour subvenir aux frais d'entretien de l'armée permanente. En ce sens, Cagnat, p. 181, n° 3. — Nous avons là un exemple de ces créations de caisses spéciales, alimentées par des ressources spéciales, comme il s'en établit plusieurs sous l'empire. Bouché-Leclercq, p. 252.

d'abord par la générosité d'Auguste, qui donna sur sa propre fortune et sur celle de Tibère, 170 millions de sesterces, comme capital de fondation. Puis plusieurs des rois et peuples tributaires promirent aussi de contribuer à la création de l'*ærarium militare*. Auguste fit enfin appel aux particuliers, mais il ne rencontra pas de ce côté l'empressement qu'il espérait (Dio Cass., LVI, 25).

Ces diverses ressources étaient insuffisantes : Auguste dut songer à faire établir de nouveaux impôts par le Sénat. Mais, soucieux de conserver sa popularité, il manœuvra de façon à se faire proposer par le Sénat les nouvelles taxes, au lieu de les solliciter lui-même. Les taxes proposées n'eurent pas, d'ailleurs, le don de lui agréer : au lieu de les accepter, il s'arrêta à l'impôt du vingtième sur les successions et les legs. Pour faire admettre par le Sénat la *vicesima hereditatium*, Auguste prétendit qu'il allait organiser cet impôt d'après des notes et des documents trouvés dans les papiers laissés par César. Cette allégation habile ne fit pas trouver grâce à ses projets devant l'opinion publique ; on craignit même des soulèvements populaires. Pour faire endosser au Sénat la responsabilité de l'innovation, Auguste l'invita à chercher un autre impôt qui pût subvenir aux besoins de l'*ærarium militare*, feignant ainsi de ne pas tenir à la création de la *vicesima*. Il espérait que le Sénat, ne trouvant rien de mieux, ratifierait sa décision. Pour mieux déguiser ses intentions il défendit à Germanicus

et à Drusus de porter la parole au Sénat, afin que personne ne l'accusât de chercher à peser sur les décisions de l'Assemblée. La discussion fut vive et le Sénat semblait disposé à voter n'importe quel impôt plutôt que de donner son adhésion à celui proposé par Auguste. L'empereur s'avisa alors d'un nouvel expédient.

L'impôt foncier n'existait plus en Italie depuis 587, c'est-à-dire depuis la fin de la guerre de Macédoine. C'était là une immunité précieuse : on considérait que le sol de l'Italie devait toujours être libre d'impôts. Au contraire l'impôt foncier pesait lourdement sur les provinces, soit sous la forme du *tributum* soit sous la forme de l'*ammona* ou contribution en nature (1). Auguste menaça de rétablir en Italie l'impôt territorial, si la *vicesima* n'était pas votée. Pour confirmer ses intentions il envoya des agents sur divers points, pour faire des recensements, et prépara un cadastre destiné à servir de base à l'impôt foncier : il prit ces mesures préliminaires sans annoncer ni la quotité de cet impôt, ni la manière dont il serait perçu. Le peuple fut effrayé par la menace d'un impôt aussi onéreux. L'effet de ces manœuvres fut décisif : le Sénat n'hésita plus à voter la *vicesima*, malgré ses répugnances. Ces événements, que nous rapporte Dion Cassius (L. VI, 28.) se passaient en l'an 759 de Rome (6 ap. J.-C.). La loi établissant l'im-

(1) G. Humbert : *Dict. de Daremberg et de Saglio*, v^o *Annona*. — Baudi di Vesme : *Des impositions de la Gaule dans les derniers temps de l'empire romain* (*Rev. hist. du D. fr. et étr.* t. VII, 1861, p. 365 et suiv.).

pôt sur les successions fut une loi *Julia*, dite souvent : *lex vicesima hereditatum*.

21. — *La vicesima hereditatum sous les successeurs d'Auguste.* — Cet impôt, établi à la suite de la lutte pénible que nous venons de retracer, subsista pendant une longue période de l'empire. L'*ærarium militare* eut ainsi des ressources assurées. Ce n'étaient pas d'ailleurs ses seules ressources. Il faut y ajouter un autre impôt dont nous parlerons plus loin : *la centesima rerum venalium*. Quant à l'impôt sur le prix de vente des esclaves (*quinta et vicesima venalium mancipiorum*), nous verrons que quelques auteurs ont soutenu, à tort selon nous, que son produit tombait dans l'*ærarium militare*. Mais, parmi les ressources de cette caisse, il faut compter aussi le butin pris à la guerre, et le produit des confiscations dont l'empereur lui attribuait souvent une part (1).

Pendant longtemps sans doute, la *vicesima hereditatum* garda l'organisation qu'elle avait reçue d'Auguste. Suétone, il est vrai, nous apprend que Néron abolit ou diminua les plus lourds impôts « *Graviora vectigalia abolevit aut minuit* » (Suét. *in Nerone*, C. 10), et l'on a pu penser qu'il faisait allusion à des améliorations apportées à la *vicesima hereditatum*, car cet impôt figurait parmi les charges les plus lourdes des contribuables au temps de Néron. Mais cette hypothèse n'est confirmée par aucun document. Au contraire, les réformes de cet empereur sont mentionnées dans une phrase de

(1) G. Humbert. *Dict. de Daremb. et de Saglio*. v^o *Ærarium militare*.

Tacite qui rappelle des adoucissements apportés à certains autres impôts : il n'y est nullement question de l'impôt sur les successions. Voici ce texte : « *Manet tamen abolitio quadragesimæ, quinquagesimæque et quæ alia exactionibus illicitis nomina publicani invenerunt.* » (*Ann.* XIII, 54). Il s'agit là de mesures prises pour arrêter les exactions des publicains, et pour prohiber certaines taxes abusives, introduites par leur cupidité, à propos des opérations mêmes de la levée de l'impôt (1). Tacite nous parle encore d'un changement apporté par Néron, dans un but d'apparente générosité, à la perception d'un autre impôt de mutation : l'impôt sur les ventes d'esclaves. Il ne constate aucune mesure relative à la *vicesima hereditatium*.

C'est sous Nerva que nous rencontrons les premières modifications à l'institution d'Auguste. Cet impôt devint moins dur à beaucoup d'égards. Trajan suit et dépasse Nerva dans la même voie, ce qui lui vaut les éloges les plus pompeux de Pline dans son Panégyrique. Nous préciserons plus loin la portée de ces réformes. Le règne de Trajan fut signalé d'ailleurs par d'utiles améliorations dans l'administration et dans les finances. Il supprima

(1) Telle est du moins l'interprétation qui prévaut, après maintes discussions sur ce texte (*Cagnat : loc. cit.* p. 40, note 4). Il ne s'agit ici ni du quarantième perçu à l'occasion des procès : cet impôt n'existait pas encore ; ni de l'impôt sur les ventes d'esclaves, car il est douteux que cet impôt ait jamais eu le taux du cinquantième ; dans un autre texte où il est question de cet impôt sous Néron, Tacite lui-même donne le taux du vingt-cinquième, *Ann.* XIII, 31.

ou réduisit un grand nombre d'impôts, il introduisit partout un ordre rigoureux et sut trouver dans l'économie les moyens de satisfaire à tous les besoins de l'État. Comme le dit M. Ernest Desjardins, il fut un organisateur de bon sens et un ami du bien public (1).

Hadrien s'occupa également de l'impôt sur les successions. D'un édit célèbre qu'il rendit sur cette matière, quelques passages seulement nous sont parvenus par l'ouvrage de son commentateur, Æmilius Macer, contemporain d'Alexandre Sévère, dont certains fragments sont insérés au *Digeste*, et par trois constitutions contenues au code de Justinien, sous la rubrique : *De edicto divi Hadriani tollendo, et quemadmodum scriptus heres in possessionem mittatur* (2). Ces textes ne nous fournissent d'éclaircissements que sur quelques points particuliers. On peut penser que l'édit contenait à la fois des règles de fond nouvelles sur les conditions dans lesquelles l'impôt était dû, et aussi des règles relatives au mode de perception.

L'historien Capitolinus dit de Marc-Aurèle : « *Leges etiam addidit de vicesima hereditatium* » (*Anton. philos.* 11). Cette indication vague ne peut nous faire connaître la portée des innovations de Marc-Aurèle : il est à croire

(1) C. de la Berge: *Essai sur le règne de Trajan* (Biblioth. de l'École des hautes Études, 1877) — Ernest Desjardins, *les Antonins, d'après les documents épigraphiques, l'empereur Trajan* (*Revue des deux Mondes*, 1^{er} décembre 1874, p. 626)

(2) Sur ces textes, v. notre Introd. p. 2, n. 1.

qu'il compléta l'œuvre de ses prédécesseurs plutôt qu'il ne la modifia.

Ce fut sous Caracalla que notre impôt reçut sa plus large application. En accordant le droit de cité à tous les sujets de l'empire, ce prince fit produire à la *vicesima* des recettes qu'elle n'avait jamais rendues. Il ne se contenta pas, d'ailleurs, d'augmenter le nombre des personnes soumises à l'impôt; il en doubla encore le taux, en l'élevant du vingtième au dixième, mesure semblable à celle qu'il prit pour les affranchissements (Dio Cass. LXXVII, 9).

Macrin qui succéda à Caracalla fut plus modéré que lui : il ramena au taux du vingtième les impôts sur les successions et sur les affranchissements (Dio Cass. LXXVII, 12), se souvenant sans doute, comme le fait remarquer M. de Valroger, de ce précepte de Tibère rapporté par Suétone : « *Boni pastoris esse tondere oves, non deglubere.* »

A partir de Macrin, l'impôt sur les successions ne semble pas avoir été beaucoup modifié, jusqu'au moment où il disparut. Mais le moment de sa disparition est demeurée longtemps incertain, et cette question a été considérée par plus d'un auteur comme à peu près insoluble.

22. — Disparition de l'impôt sur les successions. — L'impôt existait longtemps après Caracalla. car il en est question sous Elagabale et jusque sous Gordien (1). On a bien cité une inscription du temps de Valens, faisant

(1) Lamprid : *Elag.*, 12 — V. Cagnat, p. 190.

mention d'un *procurator XX hereditatium*, mais il a été reconnu depuis que l'inscription était fausse (1). Aussi, dirons-nous que c'est à partir de Gordien III que nous cessons de rencontrer dans les textes et dans les inscriptions, des traces de la *vicesima*.

D'autre part, il est certain que sous Justinien l'impôt n'existait plus. Dans une de ses constitutions, l'empereur, abolissant l'édit d'Hadrien rendu *sub occasione vicesimæ*, nous dit : « *Vicesima hereditatis a nostrâ recessit republicâ* ». (L. 3, C. VI, 33). Mais la *vicesima* avait-elle subsisté depuis Gordien III jusqu'à Justinien, ou bien avait-elle disparu avant lui ? Les textes de la compilation de Justinien ne nous laissent à cet égard aucune indication. Aussi diverses opinions se sont-elles produites.

Suivant Alciat, l'impôt du vingtième aurait été supprimé par Gratien. Il s'appuie sur un passage d'Ausone, qui, louant les bienfaits de Gratien, son élève, place cet empereur au-dessus de Trajan et des Antonins.

Voici le texte de ce passage : « *Vel illud unum cuiusmodi est de condonatis residuis tributorum? Quod tu quam cumulata bonitate fecisti? Quis unquam imperatorum, hoc provinciis suis aut uberiore te indulgentia depit, aut certiore securitare prospexit, aut prudentia certiore munivit? Fecerat et Trajanus olim: sed partibus retentis, non habebat tantam oblectationem concessi debiti portio, quanta suberat amaritudo servati. Et Antoninus indulserat, sed imperii non beneficii successor invidit, qui*

(1) De Valroger, p. 513 et 514. — Cagnat, p. 190, n° 4.

ea documentis, tabulisque populi condonata repetivit (1). »

Alciat remarque (*Dispunct.*, livre III, ch. vi) que Trajan avait rendu moins lourd sous certains rapports l'impôt des successions, et que d'autre part Gratien avait fait plus encore, d'après le témoignage d'Ausone : il en conclut que Gratien abolit complètement l'impôt de la *vicesima*. Cette opinion est tout à fait hasardée, rien n'autorise de telles déductions. Comme le fait remarquer M. de Valroger (*op. cit.*, p. 514), dans le passage d'Ausone cité par Alciat, il ne s'agit que de remises faites par Gratien, de reliquats d'impôts, *de condonatis residuis tributorum*. Tout au plus pourrait-on admettre que Gratien, comme Trajan avant lui, avait fait remise de leurs dettes à ceux qui n'avaient pas encore acquitté l'impôt des successions. Encore est-ce une supposition dont rien ne prouve l'exactitude. Ausone parle d'une façon générale de remises de l'arriéré des impôts : rien n'autorise à dire qu'il ait pris une mesure spéciale pour la *vicesima hereditatium* (2). On ne peut donc pas admet-

(1) *Ad Gratianum imperator. discipul. grat. act. proconsul*, n° 406.

(2) Les empereurs avaient pris des mesures pour empêcher l'accumulation des reliquats et en obtenir le paiement. Des délégués impériaux, armés de pouvoirs administratifs et judiciaires, furent institués pour aller régler les difficultés sur place (*examinatores, discussores*). De nombreux textes des codes Théodosien et Justinien montrent l'existence de ces délégués au IV^e siècle. Néanmoins, il fallut souvent mettre fin à des revendications inutiles et faire remise des sommes impayées. Plusieurs empereurs font ainsi brûler les créances du fisc : Auguste, Domitien, Trajan, Hadrien (cet empereur admet la prescription au bout de 15 ans), Antonin, Marc-Aurèle, Aurélien et Constantin. — Bouché-Leclercq : *loc. cit.* p. 262, note 2.

tre, sur la foi de ce texte, que cet impôt ait été aboli par Gratien. Nous verrons tout à l'heure que son abolition est antérieure à cet empereur.

Cujas a attribué à Justinien la suppression de la *vicesima*. Cette opinion a été suivie par certains auteurs, notamment par M. de Serrigny (1). La constitution par laquelle Justinien abolit l'édit d'Hadrien rendu *sub occasione vicesimæ*, leur sert de point d'appui. En outre, nous verrons que les successions pauvres étaient exemptes de l'impôt. L'opinion que nous combattons tire argument d'un texte de Justin qui parle des successions pauvres (l. 23, C., *de testam.* VI, 23). Mais le texte du prédécesseur de Justinien ne se rapporte pas à notre matière, et le système de Cujas ne repose sur rien de certain.

Pour nous, nous pensons qu'il faut chercher la date de la disparition de la *vicesima*, dans l'époque intermédiaire entre Gordien III et Gratien. Beaucoup d'auteurs placent cet événement sous Dioclétien. Ainsi M. Baudi di Vesme pense que les impositions indirectes, comme les taxes sur les successions et les affranchissements, jadis étendues par les édits de Caracalla de l'Italie aux provinces, furent peu à peu abolies par les prédécesseurs de Constantin, et qu'il ne resta guère d'impôts indirects, sous les empereurs chrétiens, que ceux-là seuls qu'avaient introduits les lois caducaires. La suppression de la *vicesima* se rattacherait donc aux réfor-

(1) Cujas : *ad. Pauli sentent.* liv. IV, titre 6, *de vicesima*. — De Serrigny *op. cit.* t. II, p. 189.

mes financières dues à Dioclétien (1). Sans nous rallier complètement à cette opinion, nous reconnaissons qu'elle se rapproche beaucoup plus de la vérité que les précédentes.

Nous avons vu qu'Auguste mit ses contemporains dans l'alternative de subir soit l'impôt sur les successions, soit le *tributum soli*. Il semble qu'à Rome il y ait eu une sorte d'incompatibilité entre ces deux taxes, qui de nos jours peuvent parfaitement coexister. Il répugne de faire peser à la fois ces deux lourdes charges sur les mêmes personnes. Aussi la *vicesima* perdit-elle sa raison d'être, à la fin du III^e siècle, car l'impôt foncier fut appliqué en Italie sous Dioclétien, à la suite du partage de l'empire qui eut lieu en 292, entre les Augustes Dioclétien et Maximilien, et les Césars Galère et Constance (2). On comprend que l'on ait pu placer avec une grande apparence de raison la suppression de la *vicesima* sous Dioclétien.

Mais un document, qui a reçu récemment une interprétation ingénieuse, a permis de déterminer d'une manière exacte la date de cette suppression. D'après M. Poisnel, dont nous adoptons l'opinion, cette date se place quelques années après le règne de Dioclétien, c'est-à-dire sous Constantin (3).

(1) Baudi di Vesme : *Des impositions de la Gaule* (Rev. hist. de droit français et étranger, t. VII, 1861, p. 369). — De la Ménardière : *loc. cit.* p. 27.

(2) Aurelius Victor : *De Cæsaribus*, XXXIX, 31.

(3) Ch. Poisnel : *Recherches sur l'abolition de la vicesima hereditarium*,

M. Poissnel établit qu'il est fait mention de l'abolition de la *vicesima* dans un des Panégyriques de Constantin, celui du rhéteur gaulois Nazarius. Cette harange fut prononcée à Rome, pour célébrer le cinquième anniversaire des trois jeunes Césars, fils de Constantin et de Licinius, qui était échu le 1^{er} jour de mars de l'année 321. Elle se termine par un éloge des mesures législatives de divers ordres, parmi lesquelles se trouve l'abolition de l'impôt des successions. Cette abolition n'est pas mentionnée en propres termes, mais les expressions employées dans la harangue l'indiquent avec une clarté suffisante.

Voici les propres paroles du panégyriste : « *Novæ leges regendis moribus et frangendis vitiis constitutæ. Veterum calumniosæ ambages rescisæ, captandæ simplicitatis laqueos perdiderunt. Pudor tutus, munita conjugia. SECURÆ FACULTATES, AMBITIONE SUI GAUDENT; NEC ALIQUIS HABENDI QUAM PLURIMUM METUS, sed in tanta bonorum affluentia, magna verecundia non habendi.* » Ce qui peut se traduire : « Il a été rendu des lois nouvelles pour redresser les mœurs et réprimer les vices. Les détours de la vieille chicane n'ont plus ces lacs où la bonne foi venait se perdre. L'honneur est à l'abri ; le mariage est protégé. La richesse en sécurité se réjouit d'être recherchée ; on ne craint plus de trop acquérir ;

mais, dans une telle affluence de biens, c'est une honte que de n'en pas avoir ».

Il est à remarquer, que dans ce panégyrique, les diverses réformes signalées ne le sont que sous forme d'allusions, et non point d'une façon nette et précise. Recherchant à quels faits ces allusions doivent être rapportées, M. Poisnel a cru voir, dans la dernière phrase du texte, l'indication certaine, bien qu'un peu voilée, de la suppression par Constantin de l'impôt du vingtième. Les commentateurs de ce texte avaient précisément laissé sans explication jusqu'alors la phrase qui va nous occuper.

Les premiers mots du passage « *novæ leges regendis moribus et frangendis vitiis constitutæ* » pourraient, par leur généralité, s'appliquer à plusieurs constitutions rendues par l'empereur dans l'année. M. Poisnel pense qu'ils visent plus particulièrement l'une des plus importantes réformes du règne de Constantin, et que, pris à la lettre, ils sont une allusion directe à la constitution qui abolissait presque entièrement les célèbres lois portées par Auguste contre le célibat : les lois *Julia* et *Papia Poppæa* (1).

Les mots qui viennent ensuite : « *veterum calumniosæ*, etc. » ont paru faire allusion à une constitution qui serait aussi de l'année 320, par laquelle l'empereur dispensait les testaments des anciennes formules solennelles. M. Poisnel fait remarquer que cette constitution, si elle

(1) L. un., c. Th., VIII, 10; l. 1, c. J., VIII, 57.

n'a pas été rendue plus tard, comme on le croit généralement, répond très bien à l'un des traits de ce passage; il fait remarquer aussi que, dans la vie de Constantin attribuée à Eusèbe, la même réforme est mentionnée également après celle relative aux lois *Julia* et *Papia Poppæa*.

Nous lisons ensuite, dans le panégyrique, les mots « *pudor tutus, munita conjugia* ». Par là seraient visées des constitutions de la même année sur le rapt et le concubinat (1).

Reste enfin la dernière phrase du passage. Les dispositions législatives auxquelles se réfère la harangue ont trait en majeure partie à la matière des testaments. Il semblerait que l'empereur Constantin ait entrepris un remaniement de la législation sur les testaments. Rien de surprenant, dès lors, à ce que son panégyriste le loue d'une dernière réforme sur ce point : la suppression de la *vicesima hereditatium*. Mais, comment les expressions « *securæ facultates*, etc. » peuvent-elles exprimer le fait d'une telle réforme ? Laissons parler M. Poissnel : « On ne craint plus de trop avoir, dit le panégyriste. D'où venait donc cette inquiétude qui, depuis les réformes de Constantin, a fait place à la sécurité des fortunes et au désir de s'enrichir ? quel était le danger de la richesse, sinon l'impôt qui s'y attachait ? »

« Pline parle aussi du *periculum legis vicesimæ* (*Pa-*

(1) L. 1, C. Th. IX, 24. — L. un., C. J., de concubinis, V, 26. — Cf. l. 3, C. Th., IV, 9. — L. un., C. Th., IX, 9.

negyr. 40). La loi venait d'être modérée par Trajan. Cet empereur exigeait la condition d'une plus grande fortune ; il réservait cet impôt à la richesse qui peut en rendre le poids supportable. L'orateur, à propos de cette réforme, décrit ainsi l'immunité des successions pauvres : « *Cui-cumque modica pecunia ex hereditate alicujus obvenerit. securus habeat, quietusque possideat. Ea lex vicesimæ dicta est, ut ad periculum ejus perveniri, nisi opibus, non possit* ». Les termes sont les mêmes : la *vicesima* n'est pas nommée dans Nazarius, mais elle se reconnaît aux paroles même de Pline dont il est fait emprunt.

« Chacun désormais pourra acquérir sans inquiétude : *securus habeat, quietusque possideat... Securæ facultates ambitione sui gaudent* ! Il fallait jusque-là compter avec le *periculum legis vicesimæ* ; s'enrichir c'était courir au-devant de l'impôt. Quelle en était la conséquence ? Il valait mieux pour le pauvre ne pas atteindre la limite, que de la dépasser d'une trop faible quantité ; une sorte de barrière arrêtait ainsi le progrès des classes inférieures à la classe moyenne. Désormais, plus d'excuse pour cette paresse d'acquérir, qui est le fléau des époques de décadence, et qui deviendra le mal endémique de l'Orient. *nec aliquis habendi quam plurimum metus, sed in tanta bonorum affluentia magna verecundia non habendi.* » Nazarius n'avait pas besoin non plus d'écrire le nom des lois *Julia* et *Papia Poppæa* ; les deux réformes se tiennent, et désormais les fortunes peuvent s'accroître, comme

elles peuvent se transmettre, avec une entière liberté (1).

Mais, tout impôt sur les héritages disparut-il complètement avec la réforme de Constantin ? Non ; nous en trouvons encore un pour certaines successions laissées par des personnes de l'ordre des *curiales* ; c'est la *lucrativa descriptio*, ou taxe des acquisitions gratuites, payée par les héritiers des décurions qui ne sont pas eux-mêmes décurions. « La curie, grevée de lourdes obligations, suit la propriété foncière qui en est le gage, jusque dans des mains étrangères ; s'ils ne paient plus de vingtième à l'État, les héritiers paient encore une redevance à la curie, lorsqu'ils n'en font point partie ».

Cette taxe n'avait d'ailleurs plus le caractère d'un impôt indirect. Elle était une annexe de l'impôt foncier : il en était d'elle comme de la *gleba* ou *follis* payée par les personnes de l'ordre sénatorial, et de la *prætura*, ou don de préture, payée en représentation de l'ancienne obligation des magistrats de donner des jeux publics. Tous ces impôts étaient comme des compléments de l'impôt foncier, et étaient perçus par les curies (2).

La pensée des empereurs de cette époque, et particulièrement de Dioclétien, est facile à saisir : ils veulent fortifier la puissance de l'administration impériale. Ils espèrent y arriver en soumettant l'empire entier, l'Italie

(1) Poissnel : *loc. cit.* p. 318 et suiv.

(2) Poissnel : *ibid.* — Cf. Baudi di Vesme : *loc. cit.* p. 392. — G. Humbert : *Dict. Dar. et Saglio*, V^e *Aurum coronarium*. — Willems, p. 614.

comme les provinces, à un seul impôt : l'impôt direct, foncier et personnel qui sera substitué à tous les impôts existants, et dont les curies assureront le recouvrement sous leur responsabilité collective. Le résultat de cette tentative est connu : ils aboutissent à la ruine de l'empire, et leur malheureuse expérience justifie, dans un cas particulier, la sévère condamnation que porte Thiers contre l'impôt direct : « C'est, dit-il, un esclave à qui l'on peut prendre ce qu'il a... Pays pauvre, pays esclave et impôt direct avec le doublement, le triplement de l'impôt pour ressource extraordinaire, sont des faits toujours unis (1) ».

Un dernier mot pour terminer ce long historique. La *lex Papia Poppæa* et la *lex Julia de vicesima hereditatium* ont plus d'un rapport. Rapport de dates, car la première est de 762 de Rome, tandis que la *lex Julia* est de 759. Rapport dans les vicissitudes de leur existence : les deux lois sont adoucies par les Antonins, aggravées par Caracalla et abrogées par Constantin. Rapport enfin dans la pensée qui a inspiré le législateur lorsqu'il a établi l'une et l'autre de ces lois : il eut en effet en vue, dans l'un et l'autre cas, la puissance militaire de Rome : la *vicesima hereditatium* devait alimenter la caisse de l'armée, tandis que la loi *Papia Poppæa*, inspirée par le désir de développer la population de l'empire, tendait à favoriser ainsi le recrutement des troupes. Ce rapport se manifeste sur plusieurs points lorsqu'on passe aux

(1) Thiers : *De la propriété*, IV, 4.

détails de l'application de ces lois, et cette observation a son importance : nous devons en tenir compte pour résoudre certaines difficultés que nous rencontrerons à l'occasion de la *vicesima*.

SECTION II

QUI PAYAIT LA VICESIMA HEREDITATIUM ?

23. — La *vicesima* frappait les successions *ab intestat*, les institutions d'héritier, les legs et les donations à cause de mort.

24. — Les seuls citoyens payaient cet impôt.

25. — Exemption en faveur des proches parents.

26. — Exemption en faveur des successions pauvres.

23. — *La vicesima frappait les successions ab intestat, les institutions d'héritier, les legs et les donations, à cause de mort.* — En vertu de l'édit de 714, celui-là seul payait la *vicesima* qui avait profité d'une disposition testamentaire. Il n'en était plus de même sous Auguste. La loi Julia s'appliquait tant aux successions *ab intestat*, qu'aux successions dévolues en vertu d'un testament. C'est aujourd'hui reconnu par presque tous les auteurs. Pour les successions testamentaires, l'impôt était dû tant en ce qui concernait les legs qu'en ce qui concernait les institutions d'héritiers. Ces divers points paraissent hors de doute en présence de passages formels de Dion Cassius (LV, 25).

Il est fort probable aussi que cet impôt frappait les donations à cause de mort, dès l'époque d'Auguste. Ce dernier mode de disposer était en effet assimilé aux legs sous beaucoup de rapports. C'est ainsi que les dispo-

sitions de la loi *Furia testamentaria*, et celle de la loi *Voconia* s'appliquaient aux donations à cause de mort aussi bien qu'aux legs (1) ; que la loi *Falcidia*, d'abord applicable aux legs seuls, fut étendue aux donations à cause de mort par une constitution de Septime-Sévère (2) ; que les dispositions des lois *Julia* et *Papia Poppæa*, sur le *jus capiendi*, furent étendues aux donations à cause de mort par un sénatus-consulte (3) ; et que Justinien déclara applicables aux donations à cause de mort les principes des legs sur l'accroissement (4). Ces exemples montrent combien l'on avait toujours tendu à assimiler les donations à cause de mort aux legs. Auguste ne dut pas manquer de faire ici l'assimilation dans un intérêt fiscal. Toujours est-il que, sous Caracalla, la *vicesima* était perçue sur les donations à cause de mort, comme nous l'apprend un passage de Dion Cassius (LXXVII, 9). On s'est même appuyé sur le témoignage de cet historien pour soutenir qu'à partir de Caracalla la *vicesima* fut payée à propos de toutes les donations sans restriction « ὑπὲρ δωρεῶν πᾶσι ᾗς ». Les donations entre vifs auraient elles-même payé la taxe.

Le texte si précis de Dion Cassius n'a pas empêché un vieil auteur, dont l'opinion est rapportée par Burmann (ch. XI, p. 162), de contester que les legs aient

(1) Gaius : II, 225 et 226.

(2) L. 2, C., de mort causâ donat. VIII, 37.

(3) Fr. 9, 35, 57, D. de mort c. donat., XXXIX, 6.

(4) L. 1, C., de cad. toll., VI, 51.

subi la *vicesima*. Beaudoin (Balduinus) s'appuie sur ce que, à part l'allégation de Dion, aucun texte ne parle d'un droit sur les legs et les donations ; d'après lui, il n'est fait mention parlout que du vingtième sur les successions.

Burmann rejette d'ailleurs l'opinion de Beaudoin ; mais il se fonde sur une singulière raison. Il pense qu'il eut été alors trop facile d'éluder la loi : dans le but d'éviter l'impôt, on aurait chargé la succession de tant de legs qu'il ne serait plus resté à l'héritier que la quarte Falcidie ! Il est difficile d'admettre que les testateurs aient imaginé un pareil calcul. Tout ce qu'on peut dire, c'est qu'en fait l'usage des legs était fort répandu à Rome : bien souvent il ne restait à l'héritier testamentaire que la quarte Falcidie, et le trésor aurait été frustré d'une grande partie de ses recettes, si les legs n'avaient pas été atteints.

On peut d'ailleurs établir d'une manière directe que les legs, aussi bien que les institutions d'héritier, étaient soumis à l'impôt du vingtième. Les inscriptions nous en fournissent la preuve. Lorsqu'un testateur avait ordonné dans son testament d'élever une statue, un temple, un monument quelconque, il léguait ordinairement une somme dans ce but. Or, dans l'inscription gravée sur le monument, on mentionnait si les héritiers avaient pris à leur charge le paiement de l'impôt afférent à la somme ainsi léguée, ou si ces frais avaient été compris dans cette somme (1).

(1) Cagnat : *loc. cit.*, p. 175.

Le testament de Dasumius vient confirmer l'opinion que nous considérons comme certaine. Ce testateur met à la charge de ses héritiers le paiement de la *vicesima*, droit qui eut été à la charge des légataires, s'il n'eût pas pris cette disposition. Il multiplie même les précautions pour que les légataires ne soient pas inquiétés. L'impôt de la *vicesima* était, comme nous le verrons, affermé à des publicains. Il n'était pas rare d'avoir des difficultés avec les fermiers de l'impôt, et pour les éviter on prenait avec eux des arrangements. D'après Cicéron, qui désigne ces arrangements sous le nom de *pactiones* (*ad famil.*, XIII ; *ad Attic.* 65, V, 10), ils étaient d'un usage très répandu pour les *vectigalia* des provinces. Aussi Dasumius exige-t-il que ses héritiers emploient tous les moyens possibles, accord amiable, transactions, compromis, pour que les publicains ne puissent inquiéter ceux auxquels il a fait des libéralités, « *omnibus modis liberent* » (1).

24. — La « *vicesima* » était payée par les seuls citoyens. Mais elle était payée même à l'occasion des fonds provinciaux laissés par un citoyen dans son hérédité. — L'impôt sur les successions, legs et donations à cause de

(1) Testam. de Dasumius, 114 et suiv. — Laboulaye : *loc. cit.* p. 334. Après avoir repoussé l'erreur de Beauloin, Burmann tombe à son tour dans une autre erreur : Malgré le témoignage formel de Pline (37, 39 et 40) et de Dion (LV, 25), il admet que les successions *ab intestat* étaient exemptes de l'impôt. Cette erreur provient de l'interprétation qu'il donne aux expressions employées par Pline et Dion pour désigner les proches parents exempts de l'impôt.

mort, n'était exigé que des citoyens romains. Ce caractère qui le distingue des autres impôts permanents de Rome, s'explique par son origine : il remplaça le « tribut » d'autrefois, aboli en 167, et l'impôt foncier dont Rome et l'Italie étaient exemptes, tandis que les provinces en étaient grevées. Auguste présenta la *vicesima* comme la contre-partie de ces charges : ceux-là seuls qui ne les subissaient pas furent astreints à payer l'impôt du vingtième.

Plinie nous dit que l'octroi de cité a pour effet d'assujettir les *novi cives* à l'impôt des successions qu'ils ne payaient pas avant (Chap. 37). Et la portée fiscale de la réforme de Caracalla, si nettement affirmée par Dion (LXXVII, 9), ne peut s'expliquer qu'en raison de cette immunité accordée aux non-citoyens.

Mais une difficulté surgit. Un citoyen romain vient à décéder, laissant dans son héritage des propriétés sises en provinces. La *vicesima* devra-t-elle être acquittée à l'occasion de ces propriétés, ou bien leur caractère de fonds provinciaux, déjà soumis à l'impôt foncier, les en dispensera-t-il ? En d'autres termes, l'exemption de l'impôt était-elle *ratione personæ*, ou *ratione loci* ? Les critiques allemands, qui se sont occupés de la question, l'ont résolue diversement. Huschke dit que dans cette hypothèse, l'impôt sur les successions ne devait pas être perçu. Bachofen prétend au contraire que la perception de la *vicesima* devait avoir lieu, nonobstant la perception de l'impôt foncier. Malheureusement, les auteurs ro-

maines ne nous ont laissé aucun renseignement sur ce point ; aussi la discussion de cette question est-elle remplie d'incertitude (1).

Toutefois, s'il est possible d'exprimer une opinion à cet égard, nos préférences sont pour le système de Bachofen. Sans doute, l'autre système a pour lui les apparences de la logique. L'esprit de la loi *Julia* ne fut-il pas de faire peser aussi également que possible les charges de l'impôt sur tous les sujets de l'empire, et ne doit-on pas admettre qu'Auguste, en établissant la *vicesima*, eut en quelque sorte pour but de soumettre indirectement à l'impôt les propriétés italiennes, libres à ce moment de toute charge foncière ? Dès lors, la taxe ne saurait atteindre des fonds qui paient déjà l'impôt foncier ! A ce raisonnement, on peut répondre que l'intention précise d'Auguste n'est rien moins que certaine. Lorsqu'il plaça le Sénat dans l'alternative d'accepter ou le *tributum*, ou la *vicesima hereditatium*, il n'eut peut-être en vue qu'un stratagème pour obtenir l'adhésion de cette assemblée à la *vicesima*. D'ailleurs, aurait-il eu la pensée de justice et d'égalité qu'on lui prête, que le développement parallèle des deux taxes n'en serait pas la conséquence forcée. L'esprit de fiscalité qui s'écarte souvent de la logique juridique, dans l'intérêt de la perception de l'im-

(1) Huschke : *Ueber den Census und die Steuerfassung*, p. 74, no 154. — Marquardt, *Handbuch des Römischen Alterthums*. — Dans le sens de l'autre opinion : Bachofen : *Ausgewählte Lehren der römischen civilrecht*, X, p. 322. — Vigier : *op. cit.* p. 21.

pôt, a très bien pu amener à décider que la *vicesima* serait due même à l'occasion d'un fonds provincial. La réforme de Caracalla, qui va nous occuper dans un instant, nous suggérera une observation favorable à cette solution.

Auguste n'avait pas été très prodigue de la qualité de citoyen romain, et ses successeurs immédiats imitèrent sa réserve sur ce point. Mais peu à peu le droit de cité romaine fut accordé plus largement. C'est ainsi que Claude, né à Lyon, fit rendre un sénatus-consulte donnant le droit de cité à un grand nombre de Gaulois (Tacite : *Ann.* XI, 23 à 25). Il paraît que Marc-Aurèle prodigua également le titre de citoyen romain (Sextus Aurelius Victor : *de Cæsar.*, 16). En même temps qu'ils acquéraient les avantages attachés aux titres de citoyens, ceux qui parvinrent ainsi à la cité supportèrent les charges de leur condition nouvelle : le revenu de l'impôt de la *vicesima* se trouva augmenté d'autant. Aussi, a-t-on pu dire que conférer la cité romaine était une mesure fiscale. Ce fut précisément un but fiscal que poursuivit Antonin Caracalla, lorsque, renchérissant sur la générosité de ses prédécesseurs, il accorda le droit de cité à tous les sujets de l'empire (1). La pensée véritable de cet empereur est très nettement indiquée dans un passage de Dion Cassius (LXXVII, 9). Comme l'impôt sur les affranchissements, l'impôt sur les successions devint plus productif à la suite d'une mesure qui augmentait le nom-

(1) Fr. 17, D. *De stat. hom.* I, 5.

bre des citoyens dans des proportions considérables. En même temps, Caracalla doubla la quotité de l'un et l'autre impôt; Macrin, successeur de Caracalla, ramena l'impôt à son ancien taux (Dio Cass., LXXVII, 12), mais l'extension du droit de cité, avec ses conséquences fiscales, resta définitivement acquise. « L'esprit fiscal, dit M. Accarias, était devenu le serviteur inconscient du progrès. Un despote avait réalisé paisiblement, et avec plus de largeur, la pensée démocratique qui avait valu une mort violente aux deux Gracchus et au tribun Drusus (1) ».

Il est bon de remarquer que l'influence de cette réforme sur le rendement de l'impôt est singulièrement atténuée, dans l'opinion d'après laquelle la *vicesima hereditatium* n'aurait pas été due sur les fonds provinciaux laissés par un citoyen romain. De quoi, en effet, se composaient ordinairement les successions laissées ou recueillies par les nouveaux citoyens créés par Caracalla, sinon de propriétés sises en province? Pour donner à la mesure prise par cet empereur toute sa portée fiscale, il faut donc admettre que ces dernières propriétés payaient antérieurement la *vicesima*, à moins cependant que Caracalla n'ait pris soin de les astreindre à cette charge par une disposition expresse, pour atteindre le but qu'il se proposait (2).

(1) Accarias, t. I, 4^e éd. p. 139.

(2) On sait l'erreur de Justinien qui, dans la nov. LXXVII¹, 5, attribue à Antonin le Pieux la réforme accomplie par Caracalla. V. Accarias : *op. cit.* I, p. 130.

25. — *Exemption en faveur des proches parents.* — La *vicesima hereditatum* ne frappait pas indistinctement toutes les successions, tous les legs, toutes les donations à cause de mort échus à des citoyens romains. Auguste et ses successeurs, désireux de ménager certains intérêts légitimes, consacrèrent une double exemption. Les successions échues à de proches parents, les successions pauvres échappèrent à la taxe (Dio Cass. LV, 25).

On avait voulu atteindre principalement les grosses libéralités faites par des célibataires endurcis, en faveur d'étrangers, au détriment de la famille du *de cuius* : cette préoccupation concorde avec les autres mesures législatives d'Auguste, rendues dans le même ordre d'idée. On devait, dès lors, exempter de la taxe la transmission des biens à la famille légitime ; c'était un nouvel encouragement au mariage et à la conservation du lien familial (1). En outre, la vieille idée d'une sorte de co-propriété du patrimoine, qui s'est manifestée par plus d'un trait dans l'organisation de la famille romaine, ne fut sans doute pas étrangère à l'immunité accordée aux proches parents.

Quels étaient au juste les proches parents du défunt qui échappaient à l'impôt. Les expressions employées par Dion Cassius dans divers passages (IV, 25 ; LXXVII, 9, πάλυ συγγενεις, πάλυ προσηκοντες) ne suffissent pas à nous l'apprendre. Pline nous dit qu'il s'agissait des *domestici heredes* (*Panegy. XXXVII*). C'est encore

(1) Roulez : *De l'impôt d'Auguste sur les successions* (Bulletin de l'Académie de Belgique, XVI, 3).

une expression qui n'a rien de précis. Aussi divers systèmes ont-ils été proposés. Pour certains auteurs, ces proches parents seraient les héritiers siens (1); pour d'autres, les agnats (2). Certains commentateurs pensent de leur côté qu'il s'agirait des cognats exceptés des dispositions de la loi *Furia testamentaria*, c'est-à-dire des cognats des six premiers, auxquels il faut ajouter, au septième degré, les enfants des petits-cousins (*Frag. Vat.* 301) (3). Enfin, il en est qui voient, dans les proches parents exemptés de la *vicesima*, les personnes qui, sous le nom de *decem personæ*, profitaient de la protection du prêteur, et venaient à la *bonorum possessio* dans une hypothèse particulière. Au cas de décès d'un enfant émancipé sans contrat de fiducie, le prêteur appelait à la succession, par préférence au *manumissor extraneus*, dix cognats qui étaient : le père, la mère, le grand-père, la grand-mère, tant paternels que maternels, le fils, la fille, le petit-fils et la petite-fille issus soit d'un fils, soit d'une fille, le frère et la sœur tant utérins que consanguins (4). Ces *decem personæ* seraient précisément les proches parents épargnés par la *vicesima*.

On voit combien la question est incertaine, et com-

(1) Accarias, t. I, 4^e éd. p. 4135 (n^o 414).

(2) De Serrigny : *op. cit.* p. 473. Troplong : *De l'impôt sur les successions*, Revue de législation, 1848, t. II, p. 222.

(3) M. Wahl : *op. cit.* p. 74, accueille favorablement cette opinion, tout en faisant remarquer que l'étendue de l'exemption a dû varier suivant les époques et suivant la générosité plus ou moins grande des empereurs.

(4) Inst. § 3, de *bonor. poss.* III, 9.

bien les avis sont partagés. La dernière opinion est généralement suivie (1). C'est à cette opinion que nous nous rallions, pour des raisons que nous exposerons tout à l'heure. Un point est d'ailleurs certain en cette matière : une parenté reconnue par le droit civil pouvait seule être invoquée comme cause d'exemption. Un pérégrin a reçu le droit de cité par la grâce du prince ; un latin a obtenu le titre de citoyen par les modes spéciaux que les textes nous font connaître (2). Ces *novi cives*, comme on les appelait, auraient vainement invoqué les liens du sang pour recueillir une succession provenant de leurs auteurs, sans acquitter la *vicesima*. Au moment de la conception, le *connubium* n'existait pas entre leur père et leur mère ; dès lors, aucune attache légale ne les reliait à leur famille (3). Pour pouvoir invoquer la dispense de l'impôt, ils devaient avoir reçu en même temps que la cité, par une faveur spéciale, les droits de famille, ou *cognitionis jura*. Cela résulte du témoignage de Pline : *Novi (cives) seu per latium in civitatem, seu beneficio principis venissent, nisi simul cognitionis jura impetrassent, alienissimi habebantur quibus conjunctissimi fuerant* » (*Panegy.* 38).

(1) Laboulaye : *loc. cit.* p. 330. — de Valroger : *loc. cit.* p. 300 et 306. — Naquet, p. 93 et 95. — Cagnat, p. 184, n° 4 et p. 186, n° 4. — Vigié, p. 109.

(2) Inst. § 10, *de grad. cogn.* III, 6. — Gaius, I, 96. — Ulp., *Reg.*, III.

(3) La situation était la même pour les enfants nés, soit du *contubernium*, ou union de fait entre deux esclaves, soit du *concubinatus*. Dans ces deux hypothèses d'ailleurs, la dévolution des biens par décès des parents aux enfants était un fait exceptionnel.

Cette règle ne cessa pas d'être appliquée rigoureusement aux cognations serviles ; mais elle s'adoucit peu à peu en ce qui touche les latins ou pérétrins, nouvellement investis du droit de cité.

Nerva apporta le premier une modification en ce sens à la loi *Julia*. Il décida que les biens qui passeraient de la mère à ses enfants, ou des enfants à la mère, seraient exemptés de l'impôt, alors même que le *jus cognationis* n'aurait pas été accordé à ces personnes. Il donna la même immunité au fils succédant à son père, pourvu qu'il eut été *redactus in patriam potestatem*. Voici-quelle fut la portée exacte de cette dernière innovation. Supposons qu'un enfant soit né avant l'acquisition de la cité par son père. A la mort de ce dernier, cet enfant ne pouvait, avant Nerva, recueillir la succession paternelle sans payer l'impôt. Il importait peu, d'ailleurs, que le père eût obtenu, en même temps que la cité, la *patria potestas* sur ses enfants déjà nés. Cette *redactio in potestatem* ne pouvait suppléer rétroactivement au défaut de *connubium* lors de la conception de l'enfant. Depuis Nerva, la *redactio in potestatem* suffit pour exempter de la *vicesima*.

Trajan alla plus loin encore dans la voie des réformes. Pline, dans le Panégyrique de cet empereur, nous retrace son œuvre en termes admiratifs : « *Tu quidem, Cæsar, exceptionem removisti: si modo filius in potestate patris fuisset. Intuitus, opinor, vim legemque naturæ, quæ semper in ditione parentum esse liberos jussit, nec uti*

inter pecudes, sic inter homines, potestatem et imperium valentioribus dedit » (*Panegy.* 38). Ainsi, à partir de Trajan, la *redactio in potestatem* n'est pas plus nécessaire que le *connubium* pour pouvoir invoquer la dispense de l'impôt. Cette dispense fut en outre étendue au frère succédant à la sœur et réciproquement, au petit-fils et à la petite-fille succédant à leur aïeul ou aïeule, et réciproquement (*Panég.* 39). Trajan mit donc les *novi cives*, en ce qui concerne l'impôt du vingtième, sur le même pied que les *veteres cives*. Une remarque ne s'impose-t-elle pas en présence de ces extensions données à l'exemption de la *vicesima*? Les personnes successivement exemptées de l'impôt par Nerva et Trajan sont précisément les *decem personæ* auxquelles le préteur avait accordé une protection, que nous avons mentionnée plus haut. Les proches parents auxquels la *loi Julia* accordait l'immunité se confondent donc, sous ces empereurs, avec les personnes contenues précédemment sur la liste des *decem personæ* (1). Seulement, cette observation nous prouve que l'exemption en faveur des proches parents varia dans son étendue suivant les époques, et c'est sans doute pour ce motif que les auteurs romains emploient les expressions peu précises que nous connaissons. Trajan décida en outre que les dispositions nouvelles s'appliqueraient dans le passé à ceux qui avaient déjà hérité, mais qui n'avaient pas encore acquitté l'impôt. Ce dernier trait de générosité ex-

(1) De Valroger : *loc. cit.* p. 509. — Naquet, p. 95. — Cagnat, p. 186.

cite au plus haut point l'enthousiasme du panégyriste, qui ne craint pas de mettre son empereur au-dessus des dieux eux-mêmes : « *At in præteritum subvenire ne dii possunt !* » (*Panegy.* 40).

Il paraît que cet acte de générosité de Trajan est représenté sur un bas-relief découvert assez récemment à Rome, sur le forum. C'est l'opinion de M. Henzen, savant archéologue, qui a donné l'explication de ce bas-relief devant l'Institut archéologique de Rome, dans sa séance du 13 décembre 1872. M. Cagnat décrit ainsi ce monument. « L'empereur est assis sur la tribune rostrale; devant lui, on voit plusieurs hommes vêtus de tuniques, et les reins entourés d'une large ceinture; les uns, qui marchent dans le bas-relief de gauche à droite, sont courbés sous le faix de *tabulæ* liées ensemble, qu'ils accumulent à terre; un autre porte sur l'épaule un fagot; il a déjà posé un morceau de bois sur les tablettes amoncelées, tandis qu'un personnage de plus haute importance, un magistrat d'après son costume, tient à la main une torche pour mettre le feu à ces tables, où sont notées les dispositions abolies par l'empereur, ou les sommes encore dues au trésor. La scène se passe dans le *forum*, désigné clairement par les édifices qui y sont représentés, les rostrs et le figuier ruminal. » (1)

(1) Cagnat, p. 187 — Voy. Poissel : *loc. cit.*, p. 325 et suiv. Nous n'avons pu résister au plaisir de citer tout ce passage, qui nous montre en outre dans quelle forme s'effectuaient ces remises d'impôt dont nous avons déjà parlé.

Un autre bas-relief, trouvé en même temps sur le forum, est consacré à l'institution alimentaire. Cette œuvre philanthropique, destinée à combattre le fléau de la dépopulation, contre lequel les lois caducaires avaient été un remède impuissant, fut inaugurée par Nerva. Trajan, son successeur et son fils adoptif, la développa. Des fondations en terres, immeubles, etc., furent créées à Rome et dans les municipes d'Italie, afin de nourrir et de doter avec leurs revenus les enfants pauvres. Des legs pouvaient être faits en faveur de ces institutions. La participation de Trajan à cette œuvre nous est révélée, non seulement par le bas-relief dont nous venons de parler, mais encore par des inscriptions précédemment découvertes en Italie (1). Ces monuments, rapprochés du panégyrique de Pline, nous montrent l'esprit des réformes bienfaisantes de cet empereur (2). Il adoucit l'impôt sur les successions et les lois caducaires : à propos de ces dernières, il prit, entre autres mesures, des dispositions contre les délateurs (*Panegy.* 33. 36. 40). Mais, en même temps qu'il atténue les rigueurs de la législation ancienne, il ne perd pas de vue le but que cette législation devait atteindre : « Auguste imposait le mariage par l'institution caducaire, et Trajan les encourage par l'institution alimentaire : la *vicesima*

(1) Une de ces inscriptions a été découverte à Macinesso en 1747, l'autre à Capolattoro en 1832. — Bouché-Leclercq, p. 227, n° 3.

(2) E. Desjardins : *Les Antonins d'après l'épigraphie* (*Revue des Deux Mondes*, 1^{er} déc. 1874, p. 649).

assurait des pensions aux vétérans, et l'institution alimentaire élève des générations de soldats. Trajan achève le dessein d'Auguste, plus qu'il ne le modifie (1) ».

Les successeurs de Nerva et de Trajan interrompirent d'ailleurs ces traditions de générosité. Hadrien rendit un édit dont parle Gaius (I, 55), et qui ne fut abrogé que par Justinien, aux termes duquel la *redactio in potestatem* redevint nécessaire dans l'hypothèse où elle avait cessé de l'être sous Trajan. Ainsi, lorsqu'un père, parvenu à la cité, avait eu des enfants avant d'avoir obtenu la qualité de citoyen, ces enfants se virent de nouveau dans l'impossibilité de réclamer l'exemption de l'impôt au moment de recueillir la succession de leur père, à moins que celui-ci n'eût acquis par faveur spéciale la *patria potestas*. — La *redactio in patriam potestatem* était d'ailleurs précédée d'une information sur la convenance et l'utilité de cette mesure (I, 93). Cette situation se maintint jusqu'à Justinien (2).

26. — Exemption en faveur des successions pauvres. — Dion Cassius mentionne une deuxième exception à la perception de la *vicesima hereditatium* (LV, 25). Les successions pauvres ne payaient pas cette taxe. Mais cet auteur ne nous fixe pas sur le chiffre à partir duquel une succession devait être considérée comme pauvre. La détermination de ce chiffre, dans le silence du texte, a donné lieu à beaucoup de difficultés. Burmann pense

(1) Poissnel : *loc. cit.* p. 326-327.

(2) L. 3., C. : *De edicto divi Hadriani tollendo*, VI, 33.

(p. 163) que l'impôt n'atteignait pas les successions inférieures à cent *aurei*, sans d'ailleurs considérer les textes sur lesquels il fonde cette opinion comme bien décisifs (1). Une autre opinion, plus généralement suivie, et qui paraît mieux fondée, considère comme successions pauvres celles qui n'atteignaient pas cent mille sesterces (2). Au temps d'Auguste, on considérait comme minimales les successions qui n'atteignaient pas ce taux. C'est ainsi que la loi *Papia Poppæa* accorde au patron le droit de venir en concours avec les héritiers siens de l'affranchi pour une part virile, sauf le cas où le défunt aura laissé plus de deux enfants, ou un patrimoine inférieur à cent mille sesterces (Gaius, III, 42). Le rapprochement que nous avons fait entre la *lex vicesima* et les lois caducaires donne une grande force à l'argument tiré de cette observation, et nous décide à admettre l'opinion d'après laquelle la limite des successions pauvres était cent mille sesterces, au temps d'Auguste. C'était le taux qui, en même temps, était exigé pour l'exercice des droits politiques. Ce taux était emprunté à l'ancienne classification des citoyens, par Servius Tullius. Au temps de Pline il fallait également une fortune de cent mille sesterces pour pouvoir être décurion (*Epist.* I, 19).

Les Sentences de Paul (IV, 6, 2) fournissent un autre

(1) Ces textes, notamment la L. 23, C., *de testam.*, VI, 23, sont d'une époque postérieure à la perception de la *vicesima*. — V. Burmann, p. 163.

(2) De Valroger : *loc. cit.* p. 500. — Poissnel, p. 323 et suiv.

argument dans le même sens. Dans un passage de ces Sentences, il est fait mention d'une amende de cinq mille sesterces, attachée aux dispositions de la *lex vicesima* sur l'ouverture des testaments. Or cette somme de cinq mille sesterces se trouve être précisément le vingtième de cent mille sesterces. « Le contribuable en contravention, fait remarquer M. Poisnel, paie donc, en outre de l'impôt d'un vingtième sur la succession, une amende qui est un vingtième légal : il doit deux vingtièmes. Souvent les lois pénales prononcent simplement la peine du double ; l'amende de la *lex vicesima* est aussi un *duplum* ; mais le délit, toujours le même, ne pouvait avoir qu'une même peine, un second vingtième calculé sur un taux invariable. Or ce taux est de cent mille sesterces (1) ».

Trajan, plus tard, détermina le chiffre à partir duquel une succession serait considérée comme pauvre, et, comme telle, serait exempte de l'impôt. Il est probable qu'il se montra plus généreux qu'Auguste, et qu'il éleva le taux des successions pauvres. Mais, sur ce point, nous n'avons aucun renseignement ; Pline s'est borné à cette

(1) Poisnel : *loc. cit.* p. 324, n° 2. — M. Wahl observe que 100,000 sesterces représentaient 21,000 francs, et cent aurei 9,464 fr. (le sesterce valant 21 centimes, et l'aureus 27 fr., d'après M. Dureau de la Malle). Il lui semble difficile de considérer comme pauvres des successions qui atteignent ce chiffre. Il pense que la qualification de succession pauvre, au lieu de dépendre d'un taux fixe, était admise ou refusée à la suite d'un *præjudicium*, le *præjudicium an la res de qua agitur sit centum sestertius*, que nous signale Paul, sans en indiquer l'utilité (*Sent.* liv. V, t. ix, § 1).

indication vague : « *Statuit enim communis omnium parens, summam, quæ publicanum pati possit,* » (*Panegy.* 40).

SECTION III

COMMENT ÉTAIT CALCULÉE LA VICESIMA HEREDITATIUM.

27. — La vicesima se percevait sur l'ensemble des biens, après certaines déductions.

28. — Les héritiers et légataires payaient la vicesima proportionnellement à la part recueillie. — Difficultés pratiques. — Legs d'usufruit.

27. — *La vicesima se percevait sur l'ensemble des biens après certaines déductions.* — Supposons qu'une succession soit échue à une personne que ses liens de parenté avec le *de cujus* ne dispensent pas du paiement de la *vicesima* ; supposons d'autre part que cette succession atteigne le chiffre à partir duquel il est impossible de la considérer comme succession pauvre ; il nous reste à rechercher comment sera calculé l'impôt du vingtième, et quelle part de cet impôt restera à la charge de chacun de ceux qui en seront constitués débiteurs.

Tout d'abord, pour déterminer le vingtième à percevoir, il ne suffit pas de prendre 5 p. 100 sur l'ensemble des valeurs laissées par le défunt. Dans notre législation, le droit sur les mutations par décès est perçu sur l'actif brut de la succession, sans opérer aucune déduction. C'est la conséquence de ce principe, que l'impôt se paie sans distraction des charges. Il en était autrement chez les Romains. La perception de la *vicesima* ne s'effec-

tuait qu'avec certains tempéraments qui nous sont connus d'une manière incomplète. Mais s'il reste bien des points obscurs en cette matière, une chose du moins est acquise : la *vicesima* se calculait en faisant subir certaines déductions à la masse successorale.

La première déduction, ordonnée par Auguste, portait sur les frais funéraires. Ces frais atteignaient ordinairement un chiffre élevé, à cause des cérémonies et des banquets qu'on renouvelait périodiquement au tombeau de la famille (1). Les publicains, chargés de la perception de l'impôt, se trouvèrent naturellement incités, par leur intérêt personnel, à discuter le chiffre de ces frais funéraires, et à réduire la déduction dans les strictes limites établies par la loi. Un passage du panégyrique de Trajan nous prouve qu'il en fut ainsi (*Panégyr.* 40). Dès lors, on avait dû fixer le chiffre jusqu'à concurrence duquel on pourrait déduire les frais funéraires, ou tout au moins définir avec précision ce qu'il fallait entendre par frais funéraires.

Le commentaire du jurisconsulte Macer contenait des indications sur ce point. Elles nous ont été conservées dans le titre du Digeste intitulé : *De religiosis et sumptibus funerum, ut funus ducere liceat*. Nous y lisons, en effet, ce passage de Macer : « *Funeris sumptus accipitur, quidquid corporis causa, veluti unguentorum, erogatum est : pretium loci in quo defunctus humatus est : et si qua*

(1) De la Berge : *Essai sur le règne de Trajan* (Biblioth. de l'école des hautes études, 1877, p. 141).

rectigalia sunt, vel sarcophagi et vectura : et quidquid corporis causa antequam sepeliatur, consumptum est, funeris impensam esse existimo (1) ». Ainsi, l'on considérait comme frais funéraires, les dépenses faites pour embaumer le corps, le prix du terrain acheté pour l'y déposer, les impôts payés à cette occasion, le sarcophage et le transport du corps.

D'ailleurs, pour apprécier si les dépenses faites pour les frais funéraires étaient excessives, on suivait probablement les mêmes règles que pour l'action *funeraria* (2). L'action *funeraria* était une action prétorienne, ressemblant assez à l'action *negotiorum gestorum*, et donnée à celui qui a fait des frais de funérailles qu'il ne doit pas supporter (3). Or nous trouvons dans un texte d'Ulpien les règles suivantes applicables à cette action. « *Æquum autem accipitur ex dignitate ejus qui funeratus est, ex causa, ex tempore et ex bona fide : ut neque plus imputetur sumptus nomine, quam factum est : neque tantum quantum factum est, si immodice factum est. Deberit enim haberi ratio facultatum ejus, in quem factum est : et ipsius rei quæ ultra modum sine causa consumitur* (4) ». Il résulte de là que les dépenses étaient considérées comme excessives, si elles n'étaient pas en rapport avec la fortune du défunt, avec la situation so-

(1) Fr. 37 pr., D., *De relig. et sumpt.*, XI, 7.

(2) De Valroger, p. 502.

(3) Accarias, II, p. 594, n° 1.

(4) Fr. 14 § 6, D. : *De relig. et sumpt.*, XI, 7

ciale qu'il avait occupée de son vivant, et la position des héritiers (1).

Hadrien crut nécessaire de limiter l'exception faite pour les frais funéraires, en la restreignant dans une sage mesure. D'après un rescrit de cet empereur, on ne dut considérer comme frais funéraires, que ceux destinés à préserver le corps de toute profanation; il ne devait pas en être de même des monuments somptueux que les héritiers élevaient pour honorer la mémoire du défunt ou pour se conformer à ses dernières volontés. Le rescrit d'Hadrien nous est rapporté par Macer dans les termes suivants : « *Monumentum autem sepulchri id esse divus Hadrianus rescripsit, quod monumenti, id est, causa muniendi ejus loci factum sit, in quo corpus impositum sit. Itaque si amplum quid ædificari testator jusserit, veluti in circum porticationes, eos sumptus funeris causa non esse* (2) ».

On s'est demandé s'il ne fallait pas déduire aussi de la succession, comme n'étant pas soumis à la *vicesima*, les legs faits aux temples des dieux ou à des établissements de bienfaisance, en un mot tous les legs faits *ad pias causas*. On s'est appuyé, pour le soutenir, sur deux inscriptions où il est dit que l'héritier a érigé une statue conformément à la volonté du défunt, et qu'il l'a fait *sine ulla deductione*, sans aucune déduction du ving-

(1) Ce sont les mêmes principes qui servent dans notre législation à déterminer le sens des mots *frais funéraires* de l'art. 2,101, 2^o, du Code civil.

(2) Fr. 37 § 1 : *De relig. et sumpt.*, XI, 7.

tième. On en a conclu que tous les legs de cette nature étaient exempts de l'impôt, et que ces mots étaient une formule de style. Nous trouvons plus satisfaisante l'opinion inverse exprimée en ces termes par M. de Valroger (*loc. cit.* p. 101) : « Il est facile d'apercevoir qu'au contraire il s'agit de deux cas exceptionnels. Dans l'un l'héritier n'a fait qu'exécuter la volonté du testateur, qui lui avait ordonné d'ériger la statue sans retenir le montant de l'impôt; dans l'autre, c'est une libéralité qu'il fait volontairement, en acquittant le legs sans déduire l'impôt. Le soin qu'on a pris de dire que le vingtième n'avait pas été déduit, prouve évidemment qu'en principe l'héritier était autorisé à le retenir, et que par conséquent, il avait eu à le payer ».

Nous avons examiné précédemment la question de savoir s'il fallait déduire de la masse des biens, en vue de la perception de la *vicesima*, le fonds provincial compris dans une succession échue à un citoyen romain. La question nous a paru, malgré ses incertitudes, devoir être tranchée plutôt par la négative.

Enfin, il nous reste à étudier un point fort intéressant. La *vicesima hereditatium* était-elle perçue seulement sur l'actif net de la succession, déduction faite des dettes laissées par le défunt, contrairement au système suivi dans notre législation en ce qui concerne la perception des droits de mutation par décès? Nous n'avons malheureusement pas les éléments nécessaires pour répondre avec certitude sur ce point. La solution la plus conforme

à la logique et à l'équité serait précisément celle qui n'a pas prévalu dans notre Droit. Burmann et Dureau de la Malle ont exprimé l'opinion que la déduction des dettes était admise par les Romains, sans d'ailleurs fournir aucune preuve à l'appui de cette opinion. M. Vigié, qui s'est prononcé dans le même sens, a au contraire fait valoir un argument qui n'est pas sans valeur. Quand il s'agissait de l'application de la loi Falcidie, il était nécessaire de procéder à l'estimation de la valeur de la succession. Or, dans ce cas, on considérait l'actif net, déduction faite des dettes (1). N'est-il pas naturel d'admettre que l'on procédait d'une manière analogue quand il s'agissait du calcul de la *vicesima*? Nous verrons tout à l'heure que, sur un point particulier, on appliquait précisément, au calcul de la quarte Falcidie, des règles établies en vue de la perception de la *vicesima*: l'argument d'analogie peut donc être invoqué avec quelque raison, pour résoudre la question qui nous occupe. Il s'agit d'ailleurs de ne pas attribuer gratuitement une solution irrationnelle à ce droit romain, d'ordinaire si scrupuleux observateur des déductions de la logique. L'impôt sur les successions devait se calculer sur les biens recueillis dans les successions; on l'aurait calculé sur des valeurs plus considérables si on n'avait pas tenu compte des dettes, car « *non sunt bona nisi deducto ære alieno* » (2). Il est donc naturel d'admettre

(1) L. 87, § 2 : *Ad legem Falcidiam*. — L. 6 pr. : *C. Ad leg. Falc.* VI, 50.

(2) Paul, L. 39, § 1 : *De verb. signif.*, 4, 46.

qu'on appliquait, dans notre matière, la solution consacrée pour le calcul de la Falcidie (1).

On a soulevé contre cette opinion plusieurs objections qui nous semblent faciles à réfuter (2). On remarque d'abord que la loi Falcidie devait naturellement ordonner la déduction des dettes : la lutte était entre des personnes privées, les héritiers d'un côté, les légataires de l'autre, et il n'y avait nulle raison de favoriser les seconds au profit des premiers. Lorsqu'il s'agissait de la *vicesima*, les intérêts du trésor devaient, au contraire, l'emporter sur les intérêts privés. Nous répondons que la loi Falcidie eut pour but de favoriser les héritiers et de les empêcher de désertir l'hérédité, en leur assurant une quote-part suffisante des biens héréditaires. Or, le calcul de la masse, sans déductions des dettes, aurait eu pour résultat, au cas de la Falcidie, d'augmenter la quote-part réservée à l'héritier. N'eût-il pas été conforme à la pensée qui inspira la loi Falcidie de conserver ce mode de calcul, s'il avait été employé dans d'autres matières, et particulièrement au cas de la *vicesima* ?

On ajoute que la déduction des dettes eût donné lieu à bien des difficultés pratiques. On peut conjecturer que les publicains faisaient eux-mêmes l'estimation des biens transmis, comme ils estimaient la valeur de l'esclave affranchi, pour la perception de la *vicesima libertatis* (Petron, *Frag. trag.* 65). Dès lors, que de contestations

(1) En ce sens MM. Vigié, p. 117. — Mispoulet, II, p. 275.

(2) V. M. Wahl, p. 53 et suiv.

devaient surgir lorsqu'il s'agissait de déterminer des dettes !

Mais ces contestations, elles se produisirent sans doute ; plusieurs textes nous autorisent à l'admettre. N'est-ce pas pour les prévenir que Dasumius ordonne à ses héritiers de transiger au besoin avec les publicains (*aut paciscantur, aut decidant, aut in arbitrium conducant.*) ? Laboulaye (*op. cit.* p. 328.) Les *pactiones* dont parle Cicéron ne trouvaient-elles pas là une de leurs applications ? Un texte de Macer parle également de transactions faites avec les *procuratores hereditatium* (l. 13. Dig. de transac. II, 15).

On fait enfin remarquer que le principe illogique de la non-déduction des dettes a prévalu dans notre législation actuelle. — Ce principe, d'ailleurs repoussé par les législations étrangères qui ont emprunté à la France l'impôt des successions (Belgique, Italie) trouve son explication dans des considérations historiques. Nos impôts de mutation actuels viennent, comme nous l'avons vu, de notre ancien droit français. Or, au cas de décès, le centième denier était perçu sur la valeur entière des propriétés (sauf toutefois déduction des rentes qui n'étaient pas seulement des charges, mais presque des démembrements de la propriété). Seulement, les meubles ne payaient pas le centième denier ; l'exemption qui leur était accordée compensait la non-déduction des charges. La loi du 22 frim. an VII tint compte de cette non-déduction pour soumettre la transmission des

meublés à un tarif plus modéré que celle des immeubles. Cette modération de tarif a d'ailleurs disparu, mais la non-distraction a été maintenue.

Il faut donc se garder d'établir aucune analogie entre notre législation et celle des Romains dans ces matières.

28. — Les héritiers et légataires payaient la « vicesima » proportionnellement à la part recueillie. Difficultés pratiques. Legs d'usufruit. — Après la détermination de la masse héréditaire sur laquelle la *vicesima* devait être perçue, il restait à répartir cet impôt entre les héritiers et légataires. Chacun d'eux devait supporter la taxe proportionnellement à la part recueillie dans l'hérédité. Cela ressort du testament de Dasumius, puisque dans ce testament le testateur, par dérogation à la règle, impose à ses héritiers l'obligation de payer les droits qui devaient être à la charge des légataires (1). On conçoit que la détermination de la valeur des parts de chacun devait donner lieu à bien des difficultés. Pour s'en convaincre, il suffit de jeter un coup d'œil sur le testament de Dasumius. La multiplicité des legs, la diversité de nature des objets légués, le défaut de détermination précise de ces objets sont autant de sources de difficultés dans les appréciations de valeurs.

(1) Test. de Dasumius : *loc. cit.*, p. 328 et 334. En droit français nous appliquons le même système : « Les droits d'enregistrement seront dus par le légataire. Le tout s'il n'en a été ordonné autrement par le testateur. » Art. 1,016, C. civ.

D'abord Dasumius lègue à quelques amis des sommes d'argent déterminées, pour lesquelles aucune difficulté ne peut naître. Puis il fait un fidéicommiss d'une somme également déterminée, pour construire des monuments publics dans la ville de Cordoue, en Espagne, sa patrie probablement. La somme léguée dans ce but était de 12,500 deniers, c'est-à-dire 500,000 sesterces, ce qui fait environ 115,000 fr. de notre monnaie.

Viennent ensuite des legs faits par Dasumius à sa nourrice Dasumia Syche, il lui laissa un petit bien situé sur les bords de la mer, avec les esclaves qui l'habitent, le mobilier qui le garnit, des couverts et des coupes qu'elle pourra choisir pour son usage personnel. Le testateur pousse l'attention pour sa nourrice jusqu'à lui léguer les livres de compte nécessaires pour qu'elle puisse inscrire les dépenses et les recettes intéressant le domaine qu'il lui a laissé. A ses affranchis, Dasumius fait des legs d'habillement et des legs d'aliments. Ce sont des sommes que les héritiers doivent leur assurer chaque année, et non des legs en nature.

Après ces legs déjà nombreux, Dasumius en fait encore de considérables à sa tante Septuma Secundina. Il lui laisse la plus grande partie de ses coupes d'or (*lancem auream maximam*), puis divers esclaves : un épilleur (*dropacator* ou *dropacista*), un cordonnier (*sutor*), un esclave d'antichambre (*cubicularius*), un médecin; avec cela, des mules et une voiture, ses dieux pénates, les images de ses aïeux, et les objets d'art qui ornent sa maison.

Enfin Dasumius laisse à ses amis, probablement sous forme de fidéicommiss, un domaine considérable d'une valeur de six millions de sesterces, d'après Rudorff (*sestertium sexagies*), ce qui ferait treize cent mille francs. Ce domaine, qui était peut-être un don de l'empereur, recevait dans le testament une double destination : il devait servir de lieu de sépulture à Dasumius, puis constituer le capital destiné à assurer le paiement par annuités, des legs d'habillement et d'aliments (Laboulaye, *op. cit.*, p. 288 à 325).

On voit par ces détails quelles difficultés pouvait soulever la répartition de la *vicesima* entre les héritiers et les légataires, quelles lenteurs devaient entraîner des calculs aussi compliqués, et combien devaient être fréquentes les contestations entre les différentes personnes qui devaient payer concurremment l'impôt. On voit en même temps quelles immenses fortunes appartenaient à certains citoyens, et de quelle influence considérable ils pouvaient jouir pour ce motif.

Les legs d'aliments, les legs d'usufruit présentaient des difficultés spéciales. Quand le testateur n'avait pas soin, comme Dasumius, de régler lui-même le paiement de ces legs, et d'en mettre les annuités à la charge des héritiers, en leur laissant dans ce but un capital de fondation, l'impôt restait à la charge des légataires. Dans ce cas, sur quelle valeur pouvait être perçu l'impôt ? La valeur du legs était indéterminée, puisque la somme à recevoir par les légataires dépendait de la durée de leur

vie. On devait avoir recours à des calculs de probabilité.

La loi Julia ne paraît pas avoir édicté de règles précises pour résoudre la difficulté, mais les jurisconsultes romains ont comblé la lacune. Nous trouvons en effet, au Digeste, un texte sur ce point (Fr. 68. D., *ad leg. Falc.* XXXV, 2) : Ce texte est extrait du commentaire d'Emilius Macer sur la *vicesima* et il est appliqué par Justinien à la quarte Falcidie; c'est vraisemblablement le résultat d'une interpolation de Tribonien. Sous Justinien l'impôt de la *vicesima* n'existait plus, mais les difficultés relatives à l'évaluation des legs d'annuités subsistaient pour l'application de la loi Falcidie. Le texte dont il s'agit nous fait connaître un mode de calcul dû à Ulpien. On dresse une sorte de table de probabilité.

Si le légataire a de 1 à 20 ans, on admet qu'il vivra encore 30 ans

—	20 à 25	—	28
—	25 à 30	—	25
—	30 à 35	—	22
—	35 à 40	—	20
—	40 à 50	—	de 19 à 9
—	50 à 55	—	9
—	55 à 60	—	7
—	au-dessus de 60	—	5

On voit dans ce tableau que, si le légataire a de 40 à 50 ans, on suppose qu'il vivra encore de 19 à 9 ans, c'est-à-dire autant d'années moins une qu'il lui en faut pour atteindre l'âge de 60 ans. Au-dessus de 60 ans, on

admet qu'il a encore 5 années à vivre, quel que soit d'ailleurs son âge.

Le jurisconsulte Macer ajoute dans le même texte que dans la pratique on avait adopté un calcul plus simple. De un à trente ans, on comptait trente années de jouissance. De trente à soixante ans, on comptait le nombre d'années qu'il fallait encore au légataire pour atteindre soixante ans. Au-dessus de soixante ans, on comptait aussi cinq ans seulement. Il est à remarquer que, d'après les deux modes de calcul, on ne comptait jamais plus de trente années (1). C'était la durée qui était prise en considération lorsqu'il s'agissait d'un legs d'usufruit fait à la République, « *sive simpliciter, sive ad ludos* ». Il est à remarquer que, d'après le témoignage de Gaius, la durée réelle d'un legs d'usufruit fait à une personne morale était plus considérable : elle était de cent ans « *quia is finis vitæ longævi hominis est* (2) ».

SECTION IV

MODE DE PERCEPTION ET RAPPORT DE LA VICESIMA HEREDITATIUM.

29. — Perception par les publicains. — Leur existence sous Trajan.

30. — Administration de la vicesima, révélée par les inscriptions.

31. — Substitution des fonctionnaires impériaux aux publicains.

(1) Dans le droit français moderne, la loi du 22 frimaire an VII, art. 14, § 11, et 15, § 8, évalue l'usufruit, pour la perception des droits d'Enregistrement, à la moitié de la valeur de la propriété.

(2) L. 36, *de usuf. et quemad.* VII, 1. — L. 8, D. *de usu et usuf.* XXXIII, 2).

32. — Ouverture des testaments.

33. — Garantie du trésor par le recouvrement de l'impôt.

34. — Rapport de la « *vicesima hereditatium* ».

29. — *Perception par les Publicains. — Leur existence sous Trajan.* — La *vicesima hereditatium* fut à l'origine affermée à des sociétés de publicains: c'était, comme nous l'avons dit, le mode de perception employé primitivement pour presque tous les impôts indirects. Il est certain qu'au temps de Trajan ce mode de recouvrement avait persisté en ce qui concerne notre impôt. Nous en avons la preuve dans plusieurs passages du Panégyrique, où il est question du rôle des publicains au sujet de la *vicesima hereditatium* (37 et 40. — Cf. *Epist.*, VII, 14). Le testament de Dasumius qui remonte à la douzième année du règne de Trajan (862 de Rome, 109 ap. J.-C.) parle aussi, dans un passage que nous avons précédemment cité, des publicains fermiers de l'impôt du vingtième. Il y est recommandé aux héritiers de prendre des arrangements à l'amiable avec les publicains, pour que ceux-ci ne puissent inquiéter les personnes qui ont reçu des libéralités du testateur.

A partir de Trajan, nous ne trouvons plus aucun document où il soit question des publicains à l'occasion de cet impôt: par contre il est question, dans les inscriptions notamment, de *procuratores* et de toute une hiérarchie de fonctionnaires impériaux jouant un rôle dans la perception de la *vicesima*.

30. — *Administration de la « vicesima » révélée par*

les inscriptions. — Avant de tirer aucune conclusion de ce fait, nous indiquerons l'organisation de ces derniers fonctionnaires. La science de l'épigraphie a permis de connaître de nombreux détails sur cette administration. Nous mettrons surtout à contribution la savante étude de M. Cagnat, à laquelle nous avons déjà fait tant d'emprunts : cette étude a jeté un jour nouveau sur la question qui nous occupe.

Il y a lieu de distinguer l'administration de la vicesima à Rome, dans l'Italie et dans les provinces.

I. A Rome nous trouvons deux administrations différentes : 1° Le bureau chargé de percevoir l'impôt pour Rome ; 2° Le bureau central où se vérifiaient les actes des fonctionnaires de l'Italie et des provinces, et qui était le siège général de l'administration de l'impôt des successions. On appelait ce bureau *statio vicesimæ hereditatium*.

A la tête du premier bureau était un *procurator*, comme dans les bureaux de l'Italie et des provinces, le second était dirigé par un *magister*, au moins au III^e siècle. Fréquemment, ces deux fonctions se trouvaient réunies. Nous en avons un exemple sous Gordien III. Le beau-père de l'empereur, Timesitheus, fut, au début de sa carrière, procurateur du vingtième à Rome, et directeur général du même impôt dans tout l'empire. Mais ce cumul, quoiqu'il eut lieu très souvent, n'avait rien de nécessaire. On peut supposer cependant avec vraisemblance que le personnage désigné dans les inscrip-

tions sous le nom de *procurator vicesimæ hereditatium*, remplissait ordinairement les deux fonctions. En tous cas, c'était un fonctionnaire d'un ordre élevé, pris habituellement parmi les chevaliers.

Au-dessous du *magister*, dans le bureau central, était un *promagister*, appartenant comme son chef hiérarchique, à l'ordre des chevaliers (1). A ce bureau était attaché un service de courriers, chargés de porter les dépêches entre Rome et les provinces. Un *præpositus tabulariorum*, pris parmi les affranchis de l'empereur, et des *tabularii* exécutaient ce service.

Le bureau spécial de Rome ne comprenait pas de chevaliers parmi les subordonnés du *procurator*. Des affranchis remplissaient les fonctions de *tabularii* ou employés chargés de tenir les livres et les comptes de l'administration : l'un d'eux placé au premier rang des affranchis, portait la désignation de *princeps tabularius*. Au-dessous d'eux, d'autres affranchis leur servaient d'auxiliaires, sous le nom d'*adjutores tabulariorum*. Au dernier rang, des esclaves remplissaient les fonctions de *dispensatores* ou caissiers (2).

(1) Les directeurs et sous-directeurs des sociétés de publicains portaient aussi les noms de *magistri* et *promagistri* (*magistri societatum*. Fest. *Epit.* p. 126, — *societatum plurimarum magister*. Cic. *Pro Planc.*, 13, etc., etc.) Mais il importe de ne pas les confondre avec les *magistri* et *promagistri XX hereditatium* qui sont des fonctionnaires impériaux. Cette confusion paraît avoir été commise par des auteurs qui tirent argument de ces expressions pour prouver l'existence des publicains à certaine époque (de Valroger, p. 504. — Naquet, p. 107).

(2) Cagnat, p. 195 à 203. — Mispoulet, II, p. 277, n. 3.

H. En Italie, des circonscriptions furent établies au point de vue de la perception de la *vicesima hereditarium*. Les onze régions d'Auguste servirent de base pour former ces circonscriptions. Vers le milieu du III^e siècle, on en comptait quatre, correspondant aux quatre circonscriptions judiciaires qui existaient alors : 1^o Transpadana, Æmilia et Liguria ; 2^o Apulia et Calabria ; 3^o Umbria et Picenum ; 4^o Lucania et Bruttium (1).

III. Dans les provinces de même qu'en Italie, on groupait généralement plusieurs provinces pour n'en faire qu'une seule circonscription financière. Les inscriptions nous font connaître l'existence des circonscriptions suivantes : Hispania citerior ; Hispania Bœtica et Lusitania ; Gallia Narbonensis et Aquitanica ; Gallia Lugdunensis, Belgica et utraque germania ; Pannonia utraque ; Achaia ; Asia ou Pamphylia, Lycia, Phrygia, Galatia, insulæ Cyclades ; Pontus Bithynia, Pontus Mediterraneus et Paphlagonia ; Syria (2).

Une carte jointe à l'ouvrage de M. Cagnat montre ces diverses circonscriptions avec une très grande clarté.

A la tête de chacune des circonscriptions des provinces ou de l'Italie, se trouvait placé au *procurator*. Comme celui qui se trouvait à la tête du bureau spécial à la ville de Rome, c'était ordinairement un chevalier,

(1) Cagnat, p. 204 à 208. — M. Mispoulet conteste cette division de l'administration de la *vicesima* en quatre circonscriptions (p. 216, n. 109).

(2) Cagnat, p. 209 à 217. — Vigie, p. 75 à 128. — Mispoulet, p. 275 et 276.

mais il était naturellement d'un rang moindre que le *procurator XX hereditatium* de Rome.

Au-dessous de ce *procurator*, il y avait des affranchis. Les uns employés comme *sub procuratore* étaient chargés de diriger un district d'une circonscription. Les autres remplissaient les fonctions de *commentarienses*, ou *tabularii*, c'est-à-dire teneurs de livres. Enfin venaient des *villici* et des *arcarii* pris parmi les esclaves. Le *villicus* est un agent très inférieur de la perception : on le rencontre au bas de la hiérarchie soit dans les sociétés de publicains, soit parmi les fonctionnaires impériaux : on manque d'ailleurs de renseignements sur ses attributions. L'*arcarius* est le caissier placé à la tête d'une *arca*. A Rome nous avons rencontré à propos de la perception de la *vicesima hereditatium* des caissiers nommés *dispensatores*. C'est que l'existence dans cette ville du trésor impérial, caisse centrale pour tout l'empire, rendait inutile l'existence d'une *arca* spéciale pour la *vicesima* : le *dispensator* versait sans doute cet impôt au trésor impérial. Hors de Rome il fallait au contraire une *arca* pour chaque bureau, d'où la présence d'agents nommés *arcarii* (1).

31. — *Les fonctionnaires impériaux substitués aux publicains.* — Tels étaient les divers fonctionnaires chargés à Rome, en Italie et dans les provinces, de l'administration de la *vicesima*. Comment concilier l'existence de cette hiérarchie administrative, ayant à sa

(1) Cagnat, p. 217 et 218.

tête un bureau central, avec l'existence de sociétés fermières de l'impôt? A notre avis il se passa ici ce que nous avons déjà constaté pour la *vicesima libertatis*. Une administration impériale fut organisée dans le but de surveiller les publicains, et de mettre un terme à leurs exactions qui soulevèrent à certains moments les plus vives protestations. Cette administration fonctionna aussi bien pour le *portorium* que pour les impôts dont nous nous occupons. Mais, à l'égard du *portorium*, elle se borna toujours à exercer un contrôle, tandis que pour l'impôt sur les affranchissements et l'impôt sur les successions, elle tendit à se substituer peu à peu aux publicains et à remplacer le système de la ferme par la perception directe.

Cette idée n'a pas été accueillie par tous les auteurs. On a prétendu que les officiers impériaux et les publicains s'excluaient réciproquement : l'impôt aurait été levé en Italie par les publicains, et dans les provinces seulement par les *procuratores Augusti*. On ne saurait admettre cette opinion puisque les inscriptions nous révèlent l'existence de *procuratores* en Italie.

Une autre explication a été proposée par Rudorff. D'après lui, il n'y aurait eu des publicains qu'à Rome ; en Italie et dans les provinces, l'impôt aurait été perçu par les *procuratores* (1). Il se fonde sur ce qu'en Italie et dans les provinces on trouvait des *stationes vicesimæ hereditatium* dans lesquelles il y avait des *dispensatores*

(1) Laboulaye : *Test. de Dasumius*, loc. cit., p. 333.

et des *exactores*, affranchis de l'empereur. Il argumente aussi d'un passage du commentaire d'Æmilius Macer, duquel il résulte que les *procuratores* pouvaient transiger avec l'agrément de l'empereur (1). Cette opinion n'est pas plus acceptable que la précédente. En effet, à Rome même nous trouvons des *procuratores* à côté des publicains. Il n'y a aucune raison pour repousser la coexistence des deux institutions en Italie. Le système de Rudorff est donc sans fondement.

L'opinion que nous avons admise nous semble plus conforme à la réalité des faits. Il est vrai que l'impôt était encore affermé aux publicains sous Trajan, et que les attributions des *procuratores* consistèrent à l'origine dans le contrôle de la perception. Mais il est à remarquer qu'à partir de cet empereur, les documents cessent de mentionner d'une façon certaine l'existence des publicains à propos de la *vicesima hereditatium*.

Au contraire, le nombre d'inscriptions parlant des *procuratores* devient de plus en plus considérable à partir de cette époque. On peut donc croire que la perception avait cessé d'être confiée aux publicains. Cette réforme fut peut-être opérée par Hadrien; elle figure-rait parmi les mesures décrétées dans l'édit de cet empereur rendu *sub occasione vicesimæ*, suivant l'expression de Justinien (2). Un texte d'Æmilius Macer porte à croire

(1) Fr. 13, D., *De transact.* XI, 15.

(2) L. 3, C. : *de ed. div. Had. tol.* VI, 33. — En ce sens, Mispoulet, II, p. 275.

que les procurateurs sont devenus percepteurs de l'impôt des successions : « *nulli procuratorum principis, inconsulto principe transigere licet* » (1). Ces expressions se comprennent parfaitement, appliquées à des agents chargés de la perception.

On peut aussi supposer qu'à partir de ce moment l'*ærarium militare* aurait cessé de recevoir les fonds provenant de la *XX hereditatium* (2). Ce qui est certain, c'est que tôt ou tard les impôts qui alimentaient l'*ærarium militare* passèrent au fisc. Ulpien le dit formellement pour l'un des autres impôts créés en vue de la caisse des retraites militaires (3). L'*ærarium militare* finit lui-même par disparaître au moment où s'effaçait la distinction entre le fisc et l'ancien *ærarium*; il est mentionné une dernière fois sous Elagabale. Une institution analogue reparaît sous Constantin, l'*arca præfecturæ*. Mais, à cette époque, nos impôts de mutation ont été abolis (4).

32. — De l'ouverture des testaments. — A quel moment et de quelle manière s'effectuait le paiement de notre impôt, et quelles garanties en assuraient le recou-

(1) Fr. 13, D. : *De transact.* XI, 13.

(2) En ce sens, Hirschfeld et Mommsen. — Voy. Cagnat, p. 192, n° 2.

(3) Il range, comme nous le verrons, le *vectigal rerum venalium*, autre ressource de l'*ærarium militare* sous Auguste, parmi les *vectigalia publica* « *ex quibus vectigal fiscus capit* ». Fr. 17, D., *de verb. signif.*, XVI.

(4) *Dict de Daremb. et Sag.* — E. Guillaume, v° *Ærarium*, et Humbert, v° *Ærarium militare*. — Bouché-Leclercq : *loc. cit.*, p. 235.

Il importe de ne pas confondre les *proc. vic. heredit.* avec les *procuratores hereditatium*, administrateurs des hérédités laissées aux empereurs.

vement? Tels sont les points qui nous restent à étudier.

Il y avait intérêt pour le trésor à ce que l'impôt fût perçu le plus rapidement possible. Aussi la loi, sans doute la loi *Julia*, avait-elle réglé ce point avec grand soin. Le testament devait être ouvert aussitôt après la mort du testateur. Le délai pour faire cette ouverture avait varié : du temps du jurisconsulte Paul, il était de trois à cinq jours. Nous lisons, en effet, dans les *Sentences* : « *Testamentum lex statim post mortem testatoris aperiri voluit; et ideo, quamvis sit rescriptis variatum, tamen a præsentibus intra triduum vel quinque dies aperiendæ sunt tabulæ; ab absentibus quoque intra eosdem dies cùm supervenerint: nec enim oportet tam heredibus aut legatariis, aut libertatibus quàm necessario vectigali moram fieri* » (*Sent.* IV, 6, *de vicesima*, § 4). Le même jurisconsulte nous apprend comment se faisait l'ouverture des testaments. Après que le testament avait été déposé entre les mains du magistrat, celui-ci convoquait les témoins dont le cachet avait été apposé sur le testament. En leur présence, les tablettes étaient ouvertes et lues. On avait la faculté d'en prendre copie, puis le testament, revêtu d'un sceau public, était déposé *in archium*, c'est-à-dire dans les archives où il pouvait être consulté (*Sent.* IV, 6, *de vicesima*, § 1).

33. — Garanties du trésor pour le recouvrement de l'impôt. — Le trésor avait une action personnelle pour le recouvrement de l'impôt : l'action était dirigée contre

les héritiers et légataires en proportion de ce que chacun avait reçu. Mais le trésor n'avait pas directement un droit de copropriété sur la succession jusqu'à concurrence du vingtième; il n'était pas héritier. Par quelle action les agents du trésor pouvaient-ils faire valoir cette créance? On pourrait être tenté de croire qu'ils se servaient de la *condictio ex lege*, action donnée chaque fois qu'une obligation nouvelle existe, sans qu'une action ait été créée pour la faire exécuter. « *Si obligatio lege nova introducta sit; nec cautum eadem lege, quo genere actionis experiamur, ea lege agendum est* (1) ». Il semble pourtant qu'on employait une autre action que la *condictio ex lege*.

Nous savons, en effet, par un passage de Gaius (IV, 32) que les publicains avaient une action *fictitia*, imitée d'une des actions de la loi: la *pignoris capio*. Le jurisconsulte dit à ce sujet: « *Item in ea forma quæ publicano proponitur, talis fictio est, ut quanta pecunia olim si pignus captum esset, id pignus is a quo captum erat luere deberet, tantam pecuniam condemnetur* (2). Les successeurs étaient donc condamnés envers les publicains comme s'il y avait réellement eu prise de gage par ceux-ci. Il est vrai que les actions de la loi avaient cessé d'exister à l'époque de la *vicesima hereditatium* puisqu'elles avaient été abolies par la loi *Æbutia* et par les deux lois *Julia* (IV, 30) dont la dernière au moins appartient cer-

(1) Fr. un., D. : *De Condict. ex lege*, XII, 2.

(2) Gaius, IV, 32.

tainement à Auguste, mais la fiction avait survécu à la réalité.

Cette action pouvait n'être pas suffisante pour garantir les intérêts du trésor. Nous savons que les agents qui percevaient l'impôt exigeaient parfois des héritiers une *satisfactio*. Cela avait lieu sans doute lorsque le testament donnait matière à contestation, ce qui retardait le paiement du droit. L'héritier s'engageait par stipulation à payer l'impôt, au cas où il serait dû, et un *adpromissor* s'engageait avec lui. Cet *adpromissor* était même soustrait à quelques-unes des règles ordinaires. Une loi *Cornelia* rendue sous la dictature de Sylla, et s'appliquant à toutes les classes d'*adpromissores*, défendit qu'une même personne promît pour le même débiteur au même créancier, et dans la même année, une valeur supérieure à vingt mille sesterces (Gaius, III, 124). Or Gaius nous apprend que l'*adpromissio* n'était soumise à aucune limitation dans quatre cas, dont l'un est celui où il s'agit de garantir le paiement de la *vicesima hereditatium* (III, 125). M. de Valroger suppose qu'il s'agit dans ce texte d'une garantie donnée à l'État contre ses fermiers, et par conséquent d'une caution que les publicains seraient obligés de fournir. Mais rien dans le texte ne l'indique. Il nous semble plus exact d'admettre, comme le fait M. Accarias, qu'il s'agit d'une caution fournie par les héritiers aux agents du fisc (1).

Ce n'est pas à dire, d'ailleurs, qu'il n'y eut aucune ga-

(1) De Valroger, p. 507. — Accarias, II, p. 352.

rantie contre les publicains. Au contraire, nous avons admis qu'ils devaient fournir des répondants, et qu'en outre le trésor avait sur leurs biens un recours qui consista finalement dans une hypothèque tacite.

Un édit d'Hadrien, dont nous avons déjà parlé, introduisit un nouveau moyen d'assurer le paiement de l'impôt par les héritiers. Cet édit avait établi un moyen de se mettre promptement en possession des biens héréditaires. Si l'héritier présentait un testament régulier dans la forme, et s'il le faisait ouvrir conformément à la loi, il devait être immédiatement envoyé en possession, quand même le testament viendrait à être attaqué comme faux, révoqué ou inutile. Le but d'Hadrien fut sans doute de provoquer le paiement de l'impôt sur les successions, qui sans cela eut pu subir de longs retards, à la suite des procès engagés sur la validité du testament, sur la capacité du testateur ou de l'héritier, ou sur tout autre point. Ces contestations, à la suite de la mesure prise par l'édit, restaient sans influence sur l'impôt. La *vicesima* n'existe plus sous Justinien. Aussi la constitution de cet empereur qui nous fait connaître l'édit d'Hadrien en l'abrogeant, ne précise-t-elle pas la portée de la disposition que nous avons reproduite (L. 3, C. de ed. div. Had. Toll. VI, 33). Mais le but d'Hadrien peut être induit de ce témoignage que l'édit : « *sub occasione vicesimæ hereditatis introductum est* ».

Il était naturel aussi de fixer un certain délai après lequel on ne pourrait plus demander la *missio in possessio-*

nem. C'était encore un moyen d'assurer la perception de l'impôt. Paul nous apprend que cette demande devait être faite dans l'année (*Sent.* III, 6, § 6), ce qui était précisément le délai de l'*usucapio pro herede* (Gaius, II, 52, 53). L'année écoulée, l'héritier institué avait perdu le droit à la *missio in possessionem*, s'il ne l'avait pas demandée, mais il avait la ressource d'intenter une action en pétition d'hérédité contre celui qui aurait pris possession.

Caracalla aurait complété cette mesure, au dire de certains auteurs, en frappant la somme due pour l'impôt d'un intérêt de 12 p. 100 à partir de l'échéance. Cette opinion est exprimée par Burmann d'abord (*op. cit.* p. 186), par Dureau de la Malle ensuite (t. II, p. 474). Ces auteurs se fondent sur le texte suivant d'Antonin Caracalla. « *Is qui bona secundum dictam sententiam prosequitur, eas quoque rationes habiturus est, ut qui post legitimum tempus placitis non optemperaverit, usuram centesimam temporis quod postea fluxerit, solvat* » (C. Just. LI, de *usuris rei judic.*). Ce texte ne nous paraît pas probant. Rien ne démontre en effet qu'il s'agisse ici du vingtième sur les successions. Sans doute la décision de l'empereur est adressée aux procureurs de la *vicesima hereditatum*, mais cela est insuffisant. Le texte est extrait d'un ensemble de dispositions relatives aux « *usuræ rei judicæ* ». Il faut supposer qu'il y a euprocès, et on peut admettre que l'intérêt dont il s'agit courait de plein droit à partir du jugement rendu contre le débiteur de l'impôt (1).

(1) Naquet, p. 104. — Serrigny, II, p. 180.

34. — *Rapport de la vicissimæ hereditarium.* — Les recettes provenant de la *vicissimæ hereditarium* devaient être très fructueuses. En l'absence de tout renseignement précis, il suffit pour le comprendre de leur compte de certains traits caractéristiques des mœurs romaines.

Les fortunes privées s'élevaient à Rome à des chiffres considérables, et rien n'était plus fréquent que de transmettre ses biens par succession, legs ou donations à cause de mort, à des personnes qui devaient payer l'impôt parce qu'elles n'étaient pas dans la catégorie privilégiée des *proches parents*.

On sait que la disparition de l'esprit de famille fut l'un des fléaux qui contribuèrent à la ruine de l'empire romain. Le célibat est en honneur : poètes, philosophes, historiens sont unanimes à faire l'éloge de cette condition égoïste. En vain, dès son origine, le gouvernement impérial veut-il lutter contre le mal. Les lois somptuaires, les lois *Julia* et *Papia Poppæa* ne parviennent pas à arrêter la diminution des naissances. Les avantages assurés aux gens mariés et aux pères de famille, les peines édictées contre les *célibes* et les *urbis*, ne développent ni le mariage, ni la fécondité dans le mariage. Il faut supprimer ces lois inutiles, et c'est par de nouvelles mesures, comme l'institution alimentaire, qu'on oppose des palliatifs à la dépopulation.

D'autre part, si bien souvent on ne laissait pas de proches parents pour recueillir son patrimoine, bien sou-

vent aussi on tenait peu de compte de leur présence, et on aimait à répartir son héritage en nombreuses libéralités, au détriment même de ses enfants. On prodiguait les legs pour montrer qu'on laissait beaucoup d'amis. Le testament de Dasumius montre avec quelle complaisance un *de cujus* étendait le champ de ses dispositions testamentaires. Très souvent, on héritait d'étrangers et même d'inconnus. Cicéron nous raconte qu'il recueillit ainsi plus de vingt mille sesterces. « *Ego enim amplius sestercium ducenties acceptum hereditatibus retuli* (1) ». La loi *Vocconia*, la loi *Falcidia* durent apporter un frein à cette prodigalité dans les legs, qui empêchait souvent l'hérédité d'être recueillie.

Ainsi, la part des successions recueillies par des parents proches, et par suite exempte de l'impôt, était restreinte, et l'impôt se percevait sur la presque totalité des hérédités.

D'après Gibbon, tous les biens des particuliers auraient passé en deux ou trois générations dans le trésor public (2). Rein voit dans la *vicesima* l'équivalent d'un impôt sur tous les biens des citoyens romains, dont le taux aurait été de 2 1/2 à 3 p. 100 (3). M. Cagnat conjecture, en tenant compte de l'extension du célibat, du grand nombre des legs et des dispositions de la loi

(1) Cic. *Phil.* II, XXI, 440.

(2) Gibbon : *Histoire de la décadence et de la chute de l'empire romain*, ch. VI, *in fine*.

(3) *Pauly's Real Encyclop.* à l'art. *vicesima heredit.*

Falcidia, que la moitié de la fortune des citoyens était en moyenne soumise à l'impôt. « Par conséquent, sur chaque succession l'État percevait un quarantième de la valeur totale de l'héritage, c'est-à-dire $2\frac{1}{2}$ p. 100 (1) ». C'est le même chiffre que Rein, mais ces calculs ne tiennent pas compte des fortunes inférieures à 100,000 sesterces, qui ne payaient sans doute pas l'impôt.

(1) Cagnat, p. 226, note 4.

CHAPITRE III

DE LA CENTESIMA RERUM VENALIUM.

35. — Historique.

36. — Fait générateur et perception de l'impôt.

35. — *Historique.* — Au sortir des guerres civiles, nous dit Tacite, Auguste établit, sur le prix des objets vendus aux enchères, un impôt du centième (*Ann.* I, 78). Cet impôt est désigné dans les textes sous les noms de *vectigal auctionum*, *vectigal rerum venalium*, ou plus spécialement *centesima rerum venalium* (1). Comme pour la taxe sur les successions, on s'attacha peut-être ici à reproduire une institution empruntée à l'Égypte. La vente d'un objet donnait lieu, en effet, à l'époque d'Épiphanes et de Philométor, à la perception d'une taxe s'élevant au vingtième du prix des marchandises; le taux en fut ensuite porté au dixième. Mais, tandis qu'en Égypte, toutes les ventes étaient frappées, ventes entre particuliers aussi bien que les ventes publiques, ces dernières seules paraissent avoir subi la *centesima* chez les Romains. Telle est du moins l'opinion généralement admise sur le fondement des textes où il est question d'une ma-

(1) G. Humbert : *Dict. de Daremb. et Sag.* V^o *Centesima*.

nière certaine de l'impôt qui nous occupe. Tous ces textes parlent en effet d'un impôt du centième, ou d'un impôt sur les ventes aux enchères. Peut-être les Romains avaient-ils hésité à taxer les ventes entre particuliers, à cause de la difficulté qu'il y a pour le fisc à connaître ces mutations : les seules ventes dans lesquelles ni le prix ni le contrat ne peuvent être dissimulés, paient en effet la *centesima*.

Il faut d'ailleurs se garder soigneusement de confondre la *centesima* avec certaines taxes qui n'ont avec elle qu'une apparente analogie. Sous Marc-Aurèle, on constate l'existence d'un « *vectigal foricularii* » ou « *ansarii promercialium* », impôt indirect sur la vente des marchandises exposées dans les marchés publics : les revenus de cet impôt, *ansaria pecunia*, étaient versés dans l'*arca quæstoria* ou *publica* (1). Caligula établit aussi un impôt sur les comestibles (*edulia*, ou *macelli vectigal*) ; au temps de Pline cet impôt n'existe plus, mais il fut rétabli plus tard en Italie et dans les provinces, et, à l'époque de Cassiodore, il est mentionné sous le nom de *siliquaticum*, ou droit d'un silique (4 1/6 p. 100). Ces divers impôts portaient, eux aussi, sur des choses faisant l'objet d'une vente, mais, au lieu d'être des droits de mutation, ils avaient surtout les caractères de nos droits d'octroi. En effet, que leur perception s'effectuât

(1) G. Humbert : *Dict. de Dar. et Sag.* V° *Ansarium* et V° *Arca*. — Naquet, p. 72 et suiv. — Cette *arca* était la caisse particulière de la ville de Rome.

à l'entrée même des villes, ou sur le marché, ils étaient levés sur des objets destinés à la consommation intérieure. Ils différaient de la *centesima* et par le fait générateur de la perception, et par la date de leur création, et par leur taux, d'ailleurs assez mal connu. Leur existence n'est donc pas en contradiction avec cette assertion que la *centesima* frappait seulement les ventes à l'encan. Cependant des auteurs ont confondu notre impôt avec ces différentes taxes, et même avec le *portorium* dont nous avons déjà parlé et qui atteignait la circulation des marchandises : cette erreur les a conduits à une fausse interprétation de certains textes (1).

L'impôt de la *centesima* fut sans doute appliqué dans les provinces aussi bien qu'en Italie, bien qu'on ait soutenu le contraire. Un auteur a cru pouvoir établir qu'on le percevait à Vipasca, ce qui trancherait la question ; mais l'inscription sur laquelle il fonde son assertion peut recevoir une autre explication (2).

C'est Auguste qui fut le créateur de cet impôt ; par cette mesure il poursuivit d'ailleurs le même but que par la réorganisation de la *vicesima hereditatium*. Ces deux taxes furent destinées à alimenter l'*ærarium militum*, constitué au capital de 170 millions de sesterces, comme nous l'avons vu. Ceci nous autorise à admettre comme date de l'établissement de la *centesima* l'an 6

(1) Cette erreur a été commise notamment par Dureau de la Malle, *op. cit.* t. II, p. 459 et suiv.

(2) G. Demelius ; Zur Erklärung der lex metalli vipascensis, XVII, 1883, p. 33, 49. — Bouché-Leclercq, p. 242, n. 3.

ap. J.-C. Tacite place sa création après les guerres civiles, sans préciser davantage. Mais, la caisse des retraites militaires ayant été établie l'an 6 de notre ère, il est probable qu'elle fut dotée dès ce moment des deux principales ressources qui devaient assurer ses revenus.

Sous les successeurs d'Auguste, le *centesima* subit différentes vicissitudes. Dès le règne de Tibère, le peuple en réclama l'abolition. Tibère refusa d'abord de lui accorder cette satisfaction, et, dans un édit de l'an 15, il déclara que cet impôt était une des ressources indispensables de l'*ærarium militare* (1), mais, deux ans après, lorsque le royaume de Cappadoce fut réduit en province romaine (17 ap. J.-C.) et que les richesses provenant de ce pays eurent été versées dans le trésor, Tibère crut pouvoir réduire l'impôt à un demi pour cent. Aussi les textes nous parlent-ils ensuite de la *ducentesima rerum venalium* ou *auctionum* (Tacite, *Ann.* II, 42).

C'est ainsi que Suétone qualifie l'impôt sur les ventes aux enchères, dans un texte où il mentionne son abolition par Caligula. Cet empereur, pour se rendre populaire, supprima la taxe pour l'Italie (38 ap. J.-C.). Suétone nous l'apprend en ces termes : *Ducentesimam auctionum Italiæ remisit* » (*Calig.*, XVI). Au contraire, Dion Cassius rapportant le même fait, nous dit que Caligula aurait supprimé l'impôt *du centième*. C'est que, dans la pensée de Dion, la réduction opérée par Tibère n'aurait

(1) Suét. *Calig.*, XVI. — Tacite, *Ann.*, I, 78.

pas été maintenue : cet empereur aurait rétabli lui-même l'ancien taux du centième quelques années plus tard.

Cependant, le témoignage de Suétone semble probant, car, comme le fait remarquer M. Humbert (1) qui relève la contradiction entre les deux textes, il est confirmé par des médailles de bronze du temps de *Caligula*, qui portent, par allusion à sa réforme, les lettres R C C, signifiant : *remissa ducentesima*.

M. Cagnat qui accepte cette interprétation des médailles (p. 229, n. 3) suppose que le texte de Suétone indique le véritable taux au moment de l'abolition de l'impôt. Seulement, le taux du centième, modifié par Tibère, aurait été momentanément rétabli, puis réduit à nouveau soit sous Tibère soit sous Caligula, et Dion Cassius auquel cette nouvelle réduction aurait échappé, parlerait pour ce motif de l'abolition du centième.

Caligula fut d'ailleurs un singulier réformateur. Car si d'une part il fit remise d'une taxe, d'autre part il introduisit une taxe nouvelle : l'impôt du quarantième sur les procès (*quadragesima litium*) qui ne paraît pas avoir persisté après son règne (Suét. *Calig.*, 40 — Dion Cass., LIV, 28).

La suppression de cet impôt fut-elle longtemps maintenue ? Il est permis d'en douter. Le fait même de l'établissement d'un impôt nouveau par Caligula atteste suffisamment le mauvais état des finances à cette époque.

(1) Humbert : *Mémoire sur les douanes chez les Romains*, p. 90.

Mommsen croit pouvoir affirmer que, sous le règne de Néron, dès l'année 55, la *centesima* était perçue de nouveau. Il se fonde sur le fait suivant. Parmi les archives d'un certain Lucius Cœcilius Jucundus, qui remplissait à Pompéi les fonctions d'*auctionator*, c'est-à-dire de commissaire-priseur, on a trouvé des tablettes de cire contenant entre autres renseignements précieux, le taux de la *merces* perçue par ce fonctionnaire à l'occasion des ventes. Cette *merces* est de deux pour cent. Or, du temps de Cicéron l'*auctionator* avait l'habitude de prendre comme honoraires, un pour cent du prix de l'adjudication (Cic. *Pro Rabiro Postumo*, II, 30). Il resterait donc un pour cent, perçu en sus de ces honoraires : cette dernière perception représenterait la *centesima* due au trésor, et recouvrée pour lui par l'*auctionator* ainsi que nous le verrons plus loin (1).

Cette opinion a été contestée par M. Caillemet (2). Cet auteur fait observer que les honoraires de l'*auctionator* variaient suivant les circonstances propres à chaque vente. Dans une autre tablette ils sont évalués à huit pour cent environ. On n'est donc nullement certain que l'*auctionator* se contentait de un pour cent, dans le cas où la *merces* était de deux pour cent. Il est, par suite, assez difficile d'affirmer si l'impôt de la *centesima* exis-

(1) Th. Mommsen : *Die pompeianischen quittungstafeln* (Hermes, XII, 1887, p. 88, 143. — M. Mispoulet considère cette conjecture comme très acceptable (II, p. 278, n. 124).

(2) E. Caillemet : *Un commissaire-priseur à Pompéi au temps de Néron* (Revue historique de Droit, I, 1877, p. 397-410.)

tait en Italie sous Néron, et même s'il y a jamais été rétabli.

Ulpien cite, il est vrai, le *vectigal rerum venalium* au nombre des *vectigalia publica*... *Publica vectigalia intelligere debemus, ex quibus vectigal fiscus capit: quale est vectigal portûs, vel venalium rerum* (1) ». C'est sans doute de l'impôt sur les ventes aux enchères qu'il s'agit dans ce texte, et si Ulpien le cite dans sa définition des *vectigalia publica*, sans d'ailleurs en mentionner le taux, tout porte à croire qu'il est encore en vigueur de son temps, c'est-à-dire sous Alexandre Sévère. La même observation tend à faire admettre que notre impôt subsistait sous Justinien, car le texte d'Ulpien est inséré au Digeste (Fr. 17. de Verb. sign. XVI). On pense, en outre, qu'il est question de l'impôt sur les ventes aux enchères dans une constitution de l'an 407, au Code Justinien (XII. 19. 4). Cette constitution exempte du *venalicium* les employés de la chancellerie impériale. Mais le mot *venalicium* est un terme bien vague, qui peut désigner aussi bien tout impôt perçu à propos de marchandises mises en vente. S'il fallait entendre nécessairement par ce terme le *vectigal* des ventes aux enchères, cela nous conduirait à admettre que sous Théodose le taux de ce *vectigal* se serait élevé à $4 \frac{1}{6}$ p. 100, car une novelle de

(1) L'impôt sur les ventes est devenu une ressource du fisc; il n'alimente plus l'*xrarium militare*. Nous avons constaté un fait analogue à propos de l'impôt sur les successions. Les observations que nous avons faites à ce propos peuvent être reproduites ici.

cet empereur parle d'un *venalicium* ayant ce taux (Nov. Theod., 51). — Un auteur admet cette conséquence et fait remarquer qu'à cette époque il n'y avait plus d'impôt sur les affranchissements ni sur les successions : le *rectigal rerum venalium* pouvait donc être devenu plus lourd (1). Pour nous rien n'est moins certain que cette déduction. Le *venalicium* dont il s'agit devait être plutôt le *siliquaticum* ou impôt d'un silique, dont nous avons parlé plus haut.

En résumé, la persistance de l'impôt sur les ventes aux enchères au bas-empire est une hypothèse très vraisemblable. Mais, en l'absence de textes formels et de documents précis sur cette question, il n'est pas permis d'être bien affirmatif : ici, comme sur bien d'autres points, on reste dans le domaine des conjectures.

36. — *Fait générateur et perception de l'impôt.* — Il nous reste à dire quelques mots de la perception de notre taxe. Les ventes à l'encan, *auctiones*, donnaient lieu, avons-nous dit, au paiement de la *centesima*. Le terme *auctio* peut d'ailleurs se prendre dans deux acceptions. Dans un sens large, ce terme s'entendait des divers cas de vente aux enchères publiques. Il servait donc à désigner, soit la *sectio bonorum* ou vente de biens appartenant au peuple ou au fisc, soit la *bonorum venditio* ou vente en bloc du patrimoine d'un débiteur par ses créanciers, soit la *bonorum distractio* ou vente des biens en détail, que cette vente fût volontaire ou forcée.

(1) Bouché-Leclercq : *loc. cit.*, p. 242, note 6.

On disait également, au lieu de *auctio*, *venditio sub hasta*, ou *subhastatio*, expressions qui font allusion à l'intervention de la *hasta* dans les ventes publiques.

Dans un sens plus restreint, *auctio* désignait le seul cas de la *bonorum distractio*. Cette dernière forme de vente finit d'ailleurs par être exclusivement employée, et par se substituer à la vente en masse du patrimoine, à la suite de l'inexécution d'un jugement ou à la suite d'une condamnation à une peine capitale, ou à une amende envers l'État. L'*auctio* pouvait avoir lieu à la poursuite du fisc, ou sur l'ordre du magistrat, ou à la requête du propriétaire des biens, au cas de vente volontaire (1).

Quant aux agents chargés de la perception de l'impôt, les renseignements nous font défaut. Nous ne retrouvons pas ici, comme pour l'impôt des affranchissements ou celui des successions, de documents ni d'inscriptions où il soit question de publicains et de fonctionnaires impériaux. Il est probable que l'*auctionator* devait payer la *centesima* et qu'il se la faisait rembourser par le contribuable au moment où il réclamait ses honoraires. L'*auctionator* aurait donc joué le rôle d'intermédiaire entre le contribuable et l'État, en faisant l'avance de l'impôt (2).

Ces fonctions d'*auctionator* étaient ordinairement

(1) G. Humbert: *Dict. de Daremb. et Sag.*, V^o *Auctio*. — Accarias, II, p. 474, n. 3.

(2) Cagnat, p. 232.

remplies par des *argentarii* ou banquiers (1). On sait que les *argentarii* étaient investis à Rome de certaines fonctions publiques, et qu'ils étaient soumis par les lois à des règles qui leur étaient propres. On comprend que l'État ait préféré toucher l'impôt par leur intermédiaire plutôt que de s'adresser directement aux contribuables : ils avaient presque le caractère de fonctionnaires, et leur profession les obligeait à tenir des livres où se trouvait inscrit le montant de toutes les adjudications : l'État trouvait ainsi toutes les garanties qui peuvent assurer le recouvrement d'un impôt.

(1) G. Humbert : dans le *Dict. de Daremb. et Saglio*, *Vo Argentarii*.

CHAPITRE IV

DE LA QUINTA ET VICESIMA VENALIUM MANCIPIORUM

37. — Historique.

38. — Dans quelle caisse tombait cet impôt.

37. — *Historique.* — L'impôt perçu sur les ventes des esclaves est encore une création d'Auguste. Il fut établi par cet empereur en vue de subvenir aux frais d'entretien du corps des Vigiles qu'il venait de fonder (an 6 ap. J.-C.). Auguste avait d'abord confié aux édiles curules un corps de 600 esclaves, chargés d'éteindre les incendies. Puis il les répartit sous les ordres de *vicomagistri*, subordonnés des édiles, dans les 14 régions urbaines qu'il venait d'instituer. Enfin, les édiles ayant peine à suffire à tous les services qui leur incombèrent, il reconstitua ces milices, sous le nom de *Vigiles*, leur donna une organisation militaire, et plaça à leur tête un *præfectus vigilium*. Ce fonctionnaire prit un rang élevé dans la hiérarchie, bien que ses subordonnés, recrutés parmi les affranchis et les esclaves publics, continuassent à jouir de peu de considération. La garde des prisons, des magasins et des bains publics, ainsi que les rondes nocturnes incombèrent aux Vigiles indépendamment du service des incendies. Dion Cassius, qui nous

fournit la plupart de ces détails, nous apprend que l'impôt sur la vente des esclaves fut établi pour faire face aux dépenses qu'entraîna cette organisation (1).

Le taux de ce nouvel impôt fut fixé à 4 p. 100. Les anciennes éditions de Dion avaient fait croire que le taux primitif n'aurait été que de 2 p. 100, d'où le nom de *quingagesima rerum venalium* donné quelquefois à cet impôt. Mais la nouvelle leçon, définitivement admise, prouve que le taux fut dès l'origine de 4 p. 100 (2).

L'impôt était payé par les acquéreurs jusqu'au règne de Néron. Cet empereur, dans un but de générosité qui n'était qu'apparent, en déchargea les acheteurs d'esclaves, seulement il imposa le paiement aux vendeurs. Finalement les acheteurs n'y gagnèrent rien; car, comme le remarque Tacite qui ne se laisse pas duper par cette mesure, les marchands augmentèrent leur prix afin de faire supporter l'impôt par les acquéreurs : ces derniers continuèrent donc en réalité de payer l'impôt.

Nous n'avons aucun renseignement sur la perception de cet impôt. Une inscription nous apprend seulement que des esclaves publics étaient attachés au service de la *quinta et vicesima venalium mancipiorum* (3). C'est une

(1) Dio Cas., LV, 31. — Sur les Vigiles, Bouché-Leclercq : *op. cit.*, p. 132, 3; 161, 242, 321. — Willems : *op. cit.* p. 498. Cet auteur appelle notre impôt : *Quina et vicesima venalium mancipiorum* (p. 484) — G. Humbert : *Dict. de Daremb. et Sag. V^o Ærarium militare*.

(2) Cagnat, p. 232, n. 4.

(3) Voici cette inscription : « [Ti C] laudio, Drusi f[ili]i Cæsari Augustus[us]... publici XX libertatis et XXV venal[ium] ». — Cagnat : *loc. cit.* p. 233, n. 2. C'est la seule inscription où il soit question de notre taxe.

indication bien insuffisante. On ne peut même pas affirmer que cet impôt ait été une taxe à part, plutôt qu'une des branches de l'impôt sur les ventes aux enchères, dont le taux aurait ainsi varié suivant les marchandises. Nous inclinons cependant à voir là autre chose qu'une catégorie de l'impôt des *auktiones*. Outre la différence du taux, les deux taxes n'eurent pas le même but et n'entraient pas dans la même caisse.

38. — *Dans quelle caisse tombait cet impôt.* — L'accord est d'ailleurs loin d'être établi sur la question de savoir dans quelle caisse étaient versés les revenus de la *quinta et vicesima venalium mancipiorum*. M. Naquet estime que ce fut là un de ces impôts nouveaux institués par Auguste pour alimenter la caisse militaire, *ærarium militare*, à la création de laquelle il apporta tant de soins (1). Cette assertion nous paraît inexacte. Nous avons dit que cet impôt fut créé, d'après Dion Cassius, pour subvenir aux frais de guerre et à l'entretien du corps des Vigiles. Or, nous savons que l'*ærarium militare* n'était pas destiné à fournir des ressources pour les frais de guerre ou l'entretien des troupes. C'était une caisse de retraite pour les soldats, qui ne contribuait nullement à la solde de l'armée active.

Mais, la *quinta et vicesima venalium mancipiorum* tombait-elle dans l'*ærarium*, ou dans le *fiscus*? Nous pensons avec M. Cagnat que cet impôt tombait dans l'*ærarium*.

(1) Naquet, p. 113. — Dans le même sens, Humbert (*Dict. de Daremb. et Saglio*, V^o *Ærarium militare*).

Dion nous apprend qu'au moment où il créait cet impôt, Auguste, pour compléter cette mesure, retirait aux préteurs la subvention que le trésor leur accordait pour la célébration des jeux publics. Par ces deux moyens, on tendait au même but, qui était le rétablissement des finances obérées par les guerres; d'une part, Auguste crée une ressource nouvelle, d'autre part il supprime une dépense de l'État. Mais la caisse qui fournissait les subventions aux préteurs n'était autre que l'*ærarium populi*, que Dion Cassius appelle *δημόσιον*. Il est probable qu'Auguste, en même temps qu'il allégeait les charges de l'*ærarium*, lui attribua les recettes qu'allait produire l'impôt sur les ventes. Cela est d'autant plus admissible qu'au témoignage de Dion, c'est sur ce même trésor qualifié par lui *δημόσιον*, que les Vigiles étaient payés.

Avec ce système, nous comprenons comment les esclaves publics, chargés de cet impôt, se trouvent rapprochés dans une inscription de ceux attachés à la *vice-sima libertatis*. C'est qu'à l'époque de cette inscription, c'est-à-dire du temps de Claude, ce dernier impôt était encore versé dans l'*ærarium*. Enfin, la mention de *servi publici* indique encore que l'administration de l'impôt sur les ventes des esclaves appartenait au Sénat, ce qui revient à dire que le produit en était versé dans l'*ærarium* (1).

Il va sans dire que la question n'existe plus au bas-empire; les recettes de l'ancien « trésor du peuple ro-

(1) Cagnat, p. 233, 234.

main » ont été peu à peu absorbées par le fisc : le nom même d'*ærarium populi* n'existe plus ; ce qu'on entend par *ærarium* ou *ærarium majus*, c'est le fisc, que l'empereur a sous sa main en même temps que son patrimoine privé et son patrimoine de chef d'État : ces deux derniers patrimoines constituent l'*ærarium privatum* (1).

(1) On peut constater ces changements au temps de Dioclétien. — Bouché-Leclercq : *loc. cit.* p. 255.

DROIT FRANÇAIS

DE

L'IMPOT SUR LE REVENU

DES

VALEURS MOBILIÈRES

INTRODUCTION

1. — Développement des valeurs mobilières; impôts qui les frappent.

2. — Taxe établie par la loi du 29 juin 1872. Sa nature.

3. — But de cette étude. — Plan. — Division.

1. — *Développement des valeurs mobilières. Impôts qui les frappent.* — La mobilisation des capitaux est l'un des faits les plus remarquables de notre époque. Sans doute, les divers éléments qui composent aujourd'hui la richesse mobilière n'ont pas été créés tout d'une pièce. La plupart d'entre eux existaient dans notre ancien droit, mais avec un caractère bien différent de leur caractère actuel: ils ne nous sont parvenus qu'après avoir

subi une profonde transformation. Tel bien que nos pères considéraient fictivement comme un immeuble est aujourd'hui rentré dans la catégorie des meubles à laquelle il appartient par sa nature. L'adage « *res mobilis, res vilis* », le petit nombre de dispositions consacrées par nos Codes aux biens meubles, nous prouvent en quelle médiocre estime ces biens étaient tenus autrefois. Depuis le commencement de ce siècle, la situation a bien changé. Les capitaux se sont portés et se portent de plus en plus vers ces entreprises vivifiées par l'esprit d'association, qui sont la caractéristique du mouvement commercial et industriel de notre époque. De nouvelles valeurs mobilières, les actions et les obligations, sont maintenant entre toutes les mains (1).

(1) Peut-on connaître le chiffre exact des revenus soit mobiliers soit immobiliers de notre pays ?

Une estimation du revenu de la France, provenant du ministère des finances, est jointe à la proposition de M. Ballue ayant pour objet la *Réforme de l'assiette de l'impôt*. Une nouvelle note du même ministère, signalée dans le Rapport de M. Yves Guyot sur *les questions soulevées par diverses propositions relatives à l'impôt sur le revenu* (annexe n° 1130 de la Chambre des députés), rectifie cette estimation, que nous résumons dans le tableau suivant (en tenant compte de la rectification).

Propriétés non bâties :	2,646 millions	} Soit 4,123,000,000 fr.
" bâties :	1,477 " "	
Valeurs mobilières :	1,595 " "	} Soit 3,133,000,000 fr.
Créances hypothécaires :	250 " "	
" chirographaires :	250 " "	
Dettes perpétuelles de l'État :	740 " "	
" amortissable	" 1 6 "	} pour les revenus mobiliers.
" viagère	" 192 "	
Total général.....		7,256,000,000 fr.

Il était tout naturel que la France, pour faire face aux exigences d'un budget qui dépasse actuellement le chiffre énorme de trois milliards, demandât aux valeurs mobilières une partie des ressources qui lui sont nécessaires.

Si nous considérons les actions et les obligations, nous voyons qu'indépendamment des impôts qui les grèvent de la même manière que les autres biens, comme les droits de mutation établis sur les transmissions par donations entre vifs ou par succession, ces valeurs sont visées par trois lois spéciales qui les assujettissent à des taxes particulières : impôt du timbre, droit de transmission et impôt sur le revenu.

1° *Impôt du timbre.* — L'art. 69, § 2, 6° de la loi du 22 frimaire an VII, soumettait à un droit proportionnel de 50 centimes par 100 fr. « les cessions d'actions et coupons d'actions mobilières des compagnies et sociétés d'actionnaires ». C'était rigoureux, car il s'agit de titres qui par leur nature même sont destinés à changer souvent de mains. C'était en outre inefficace, car il s'agissait d'un *droit d'acte* auquel on échappait par les modes de transmission usités pour ces valeurs (1). Pour parer à ce double inconvénient, la loi du 5 juin 1850 a remplacé le droit établi par la loi de frimaire, par un droit de timbre proportionnel. Les titres ou certificats d'actions subissent ce nouveau droit (qui est payable par voie d'abonnement annuel) au taux de 0,50 par 100 fr.

(1) M. G. Demante : *Principes de l'Enregistrement*, 3^e éd. t. II, n° 512. — MM. Lyon-Caen et Renault : *Précis de droit commercial*, t. I, n° 395.

du capital nominal, dans les sociétés dont la durée ne dépasse pas dix ans, et au taux d'un franc dans les autres sociétés. En vertu de la même loi, les titres d'obligations subissent un droit uniforme de 1 p. 100 du montant du titre, chaque fois que la cession n'est pas soumise aux formalités de l'art. 1690 du C. civ.

2° *Droit de transmission et taxe annuelle.* — Ainsi l'impôt du timbre devait tenir lieu de droit de transmission. Cependant la loi du 3 juin 1857 est venue rétablir le droit de transmission au cas de cession à titre onéreux. Ce droit est aujourd'hui, après variations, de 0,50 pour 100 francs de la valeur négociée pour les titres nominatifs (*droit de transfert*). Pour les titres au porteur, et pour ceux dont la transmission peut s'opérer sans un transfert sur les livres de la société, ce droit est converti en une taxe annuelle et obligatoire, sorte d'abonnement à forfait (*taxe de transmission*) qui est aujourd'hui de 0,20 par cent francs, le capital étant évalué sur le cours moyen de l'année précédente (1).

3° *Impôt sur le revenu.* — Enfin la loi du 29 juin 1872 a établi une taxe de 3 0/0 sur le revenu des valeurs mobilières. Cette loi, que nous allons étudier dans tous ses détails; est beaucoup moins compréhensive qu'on ne pourrait le croire, si l'on prenait son titre dans le sens le plus large. Elle frappe les revenus des actions et

(1) Sur ces deux lois, consulter M. G. Demante : *op. cit.*, n° 512 et suiv. — A. Demasure : *Traité du régime fiscal des sociétés et établissements publics*.

obligations des sociétés, les revenus des obligations et emprunts des villes et départements, et en outre les revenus des parts d'intérêts et commandites, dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé par actions. Elle a donc une portée plus étendue que les lois de 1850 et 1857. Mais elle n'atteint pas tout ce que peut embrasser la dénomination de *valeurs mobilières*, dénomination qui convient à tous les biens incorporels réputés meubles par la détermination de la loi (C. civ., art. 529), par conséquent aux rentes sur l'État, aux créances chirographaires et hypothécaires, aussi bien qu'aux actions et parts d'intérêt (1).

2. — *Nature de l'impôt établi par la loi du 29 juin 1872.*

— Remarquons dès à présent que la taxe établie par la loi du 29 juin 1872 n'est ni un droit de timbre ni un droit d'enregistrement, malgré les analogies qui peuvent exister entre cette taxe et les droits établis par les lois de 1850 et 1857.

C'est un *impôt direct*, suivant la qualification que lui donnait M. Magne dans la séance du 29 juin 1872 (*J. off.* 1872, p. 4,410). Cet impôt porte en effet directement sur les revenus des valeurs qui y sont soumises, de même que les contributions foncière, mobilière, des portes et fenêtres et des patentes, portent sur les revenus fonciers, mobiliers, commerciaux, industriels, etc. (2).

(1) Maurice Block: *Dictionnaire de l'Administration française*, v^o *Valeurs mobilières*. — V. ci-après la déclaration de M. Thiers en ce sens, p. 103, n^o 2.

(2) V. ci-après chap. VIII.

Il est vrai que c'est un impôt direct *sui generis* et que le *criterium* pratique habituel de la distinction des impôts directs et indirects, dans la terminologie aujourd'hui admise, fait ici défaut. En effet, la taxe *n'est point l'objet d'un rôle* dressé et rendu exécutoire ; et s'il est également impossible de dire que la perception s'effectue *d'après un tarif* applicable à l'occasion d'un acte ou d'un fait, nous verrons cependant que cette perception est subordonnée à une circonstance de fait : la distribution du revenu. A ce dernier point de vue, la taxe se rapproche donc des impôts indirects, bien qu'elle reste un impôt direct par sa nature (1).

Nous aurons à tirer des conséquences de ce caractère indécis.

3. — *Division et Plan.* — La loi du 29 juin 1872 est la base fondamentale de la législation française de l'impôt sur le *revenu des valeurs mobilières*. Elle fera le principal objet de cette étude. Nous y rattacherons les autres lois qui ont eu pour but de la compléter ou de l'interpréter, ainsi que les décrets rendus en vue de l'application de ces lois.

Cinq articles seulement, présentant une division logique du sujet, constituent la loi du 29 juin 1872. Après un court historique, qui nous fournira un premier chapitre, nous observerons la méthode exégétique, et nous parcourerons la série de nos cinq articles. Puis nous

(1) Voy. sur ce point, M. Besson : *Traité pratique de la taxe de 3 0/0 sur le revenu des valeurs mobilières*, n° 22.

examinerons les dispositions spéciales édictées pour frapper les valeurs des associations et congrégations religieuses.

Enfin, quand nous aurons dégagé les caractères et la physionomie de l'impôt actuel sur le revenu des valeurs mobilières, nous envisagerons cet impôt au point de vue économique. La critique de la loi du 29 juin 1872, quelques indications sur les législations étrangères en ce qui concerne notre impôt, l'examen des réformes proposées dans ces matières, formeront le complément naturel de notre étude.

Nous adopterons donc la division suivante :

Chap. premier. — Historique de la législation actuelle de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Chap. II. — Impôt sur le revenu des actions et parts d'intérêts (art. 1, §§ 1 et 3, loi du 29 juin 1872).

Chap. III. — Impôt sur le revenu des emprunts et obligations (art. 1, § 2, loi du 29 juin 1872 ; loi du 21 juin 1875).

Chap. IV. — Détermination du revenu imposable (art. 2, loi du 29 juin 1872).

Chap. V. — Liquidation et paiement de l'impôt sur le revenu (art. 3 et 5 loi du 29 juin 1872).

Chap. VI. — Impôt sur le revenu des valeurs étrangères (art. 4 loi du 29 juin 1872).

Chap. VII. — Impôt sur le revenu des associations et

congrégations religieuses (loi du 28 déc. 1880, art. 3, et loi du 29 déc. 1884, art. 9).

Chap. VIII. — Législation comparée. — Critiques.
— Projets de réformes.

CHAPITRE PREMIER

HISTORIQUE DE LA LÉGISLATION DE L'IMPÔT SUR LE REVENU DES VALEURS MOBILIÈRES

4. — Besoins financiers de 1871-72. — L'impôt sur le revenu.

5. — Projet de la commission du budget (Casimir Périer) et projet du gouvernement (Pouyer-Quertier).

6. — Rapport Léonce de Lavergne.

7. — Déclaration repoussée. — Le principe de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est admis.

8. — La loi du 29 juin 1872. — Incidents qui précèdent et accompagnent le vote.

9. — Dispositions législatives et réglementaires postérieures à cette loi.

4. — *Besoins financiers de 1871-72. L'impôt sur le revenu.* — L'Assemblée nationale élue en 1871, au lendemain de nos désastres, eut une double mission : reconstituer l'armée et rétablir les finances de notre malheureux pays. L'étendue du mal devant déterminer l'étendue des sacrifices, deux mesures énergiques parurent d'abord avoir toute chance d'être adoptées : le service militaire égal pour tous, d'une durée de trois années, et l'impôt général sur le revenu. Mais ces deux mesures rencontrèrent l'une et l'autre, de la part de M. Thiers, président de la République, une vive opposi-

tion. La législation nouvelle, à établir en ces matières, touchait aux intérêts les plus vitaux du pays : M. Thiers apporta à faire prévaloir ses idées toute la ténacité dont il était capable, et parvint à faire triompher au moins partiellement ses vues, car on aboutit à une double transaction.

C'est à l'une de ces transactions qu'est due la loi du 29 juin 1872.

La pénible nécessité qui s'imposait de créer pour plus de 800 millions d'impôts nouveaux (1) avait fait surgir dès les premiers jours de nombreuses propositions. Tandis que M. Thiers voulait faire face aux besoins du moment en créant un impôt sur les matières premières, beaucoup de députés proposèrent d'établir sous différentes formes un impôt qui a toujours soulevé de vives discussions parmi les économistes, mais dont le principe ne laisse pas que d'être séduisant : l'impôt sur le revenu (2). Ces propositions s'inspiraient de l'exemple des nations étrangères où fonctionne plus ou moins complètement l'impôt sur le revenu : la Russie, la Prusse et surtout l'Angleterre. L'*income-tax* anglais

(1) Nous empruntons ce chiffre au rapport de M. Casimir Périer dont il sera question plus loin.

(2) Projets ou amendements Rouveure, Langlois, Hèvre et Bamberger, Aubry, Duprat, Wolowski, Lefranc, etc. Voir l'analyse de tous ces projets ou amendements, dans le *Rapport de M. Y. Guyot* au nom de la commission du budget de 1887 (Annexe au procès-verbal de la séance du 14 oct. 1886), sur les *questions soulevées par diverses propositions relatives à l'impôt sur le revenu*, p. 29 et suiv. Voir aussi M. Joseph Chailley : *L'impôt sur le revenu*, p. 505.

servait de type à la plupart des combinaisons (1). De la lecture de toutes ces propositions, un fait ressort nettement : la préoccupation générale d'atteindre les valeurs mobilières, et d'épargner la propriété foncière et immobilière.

5. — *Projet de la commission du budget (Casimir Périer) et projet du gouvernement (Pouyer-Quertier).*

— La même préoccupation anime la commission du budget rectifié de 1871. Repoussant les droits de douane proposés par le gouvernement, hostile à toute augmentation de l'impôt foncier, elle ne veut pas admettre davantage l'introduction pure et simple de l'*income-tax* anglais qui lui paraît, sur bien des points, inquisitorial, arbitraire et vexatoire. Elle finit par opter pour un système de taxes frappant différentes sources de revenus, avec des tempéraments susceptibles d'adapter ces taxes aux mœurs nationales.

Ce système de taxes devait fournir 80 millions. Chargé

(1) Bien que le mot *income-tax* soit au singulier en anglais ; cette taxe ne constitue pas chez nos voisins un impôt général sur le revenu : elle ne diffère pas beaucoup de nos quatre contributions directes. Établie par Pitt en 1798 pour soutenir les dépenses de la guerre contre la France, elle fut supprimée en 1802, puis rétablie de 1805 à 1816. Elle laissait en 1816 un arriéré de 400 millions de francs environ, et son impopularité était telle qu'on en brûla solennellement les registres. Robert Peel en dota de nouveau son pays en 1842 pour réaliser ses grandes réformes financières. Ce rétablissement ne devait être que provisoire, mais depuis cette époque, l'*income-tax* a été prorogé, d'années en années : l'influence de M. Gladstone a contribué à ces prorogations. Son rendement pour 1885-86 est évalué à 10 millions de L. St.

de faire le rapport, au nom de la commission du budget, M. Casimir Périer le résuma dans un tableau comprenant quatre cédules distinctes :

Cédule A. Valeurs mobilières.

« B. Traitements des fonctionnaires. Salaires des employés.

« C. Créances de toute nature.

« D. Chiffre des affaires, ou bénéfices commerciaux.

Les impôts contenus dans ces cédules devaient avoir autant que possible un *caractère réel et non personnel*. Le caractère personnel n'avait pu être évité pour les revenus des créances chirographaires, pour les produits des offices et des professions, pour les bénéfices du commerce et de l'industrie. Dans ces trois cas il avait fallu admettre la déclaration du revenu, mais on s'était efforcé de tempérer, dans la mesure du possible, les inconvénients de cette déclaration. « Le secret, disait M. Casimir Périer, est assuré aux contribuables, et ce n'est que sur la présomption grave de dissimulations qu'un jury spécial sera appelé à statuer. Composé de manière à donner à tous, à l'État comme aux citoyens, toutes les garanties possibles d'indépendance, ce jury aura seul le droit de demander des preuves, d'exiger la production d'écritures que le commerçant est, de par la loi, obligé de tenir, et dont la régularité est aussi salutaire pour lui qu'indispensable à la sécurité des tiers.... Enfin, pour garantie

suprême, les contribuables pourront, s'ils le veulent, faire leur déclaration sous le sceau du secret, à un commissaire spécial » (1).

Ce projet exemptait de la taxe les revenus inférieurs à 1,500 francs, mais cette exemption ne profitait pas aux revenus des valeurs mobilières ni des créances, parce que ces revenus, si faibles qu'ils soient, supposent la possession d'un capital. Il y avait encore exemption pour les traitements des militaires et marins jusqu'au grade de capitaine et lieutenant de vaisseau, pour les salaires des ouvriers, pour la rente sur l'État, la rente foncière, et les revenus des sociétés se livrant à des exploitations agricoles.

Du projet de la commission, le gouvernement n'accepta que le principe de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, principe qui inspirait l'art. 14 de ce projet et se traduisait par la proposition d'un droit de 3 p. 100. Très opposé à l'adoption de tout impôt sur le revenu, M. Thiers ne faisait de concession que sur ce seul point. Le ministre des finances, M. Pouyer-Quertier, déposa, le 9 décembre 1871, un projet de budget pour l'exercice 1872 : son art. 8 empruntait à l'art. 11 du projet de la commission la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, avec quelques modifications dans les formes de la perception, et quelques dispositions nouvelles destinées à

(1) Rapport de M. Casimir-Périer, 31 août 1871, *J. off.* 1871, p. 3,759 et suiv.

atteindre les valeurs étrangères (1). L'art. 14 du projet de la commission, l'art. 8 du projet Pouyer-Quertier étaient au fond une même proposition : ce dernier devint, après quelques transformations nouvelles, la loi du 29 juin 1872.

6. — *Rapport Léonce de Lavergne.* — Le projet de la commission vint en discussion à la fin du mois de décembre 1871. M. Léonce de Lavergne qui avait succédé comme rapporteur à M. Casimir Périer, exprima en termes très explicites, dans la séance du 22 décembre, la pensée qui avait fait admettre par le gouvernement l'impôt sur les valeurs mobilières et qui devait inspirer l'Assemblée dans le vote de cet impôt.

« En imposant les valeurs mobilières, actions et obligations, il nous a été possible d'échapper à la *déclaration*. Il est très facile de saisir ces valeurs entre les mains des Compagnies qui les émettent. Ce seront elles qui seront chargées de faire les retenues. La perception de l'impôt n'aura *aucun caractère personnel*. Personne ne sera obligé de faire connaître l'état de sa fortune ; nous saisirons les obligations et les actions comme on saisit la richesse immobilière. Elle est tangible et il est parfaitement possible de la saisir *sans déclaration*. »

Quant aux taxes destinées à atteindre les revenus compris dans les cédules B, C, D, taxes qui nécessitent

(1) *J. off.* année 1871, p. 5,300.

une déclaration, le rapporteur les soutient sans enthousiasme :

« Nous vous proposons tristement, mais fermement, d'en venir à ce que nous considérons comme *une véritable extrémité*, parce que nous ne considérons pas comme possible d'augmenter l'impôt sur les douanes ou tout autre impôt, de telle sorte qu'on parvienne à se passer des 60 millions que nous demandons aux revenus dont il s'agit, et aux créances hypothécaires. Nous vous demandons, avec douleur, de *subir comme nous l'inexorable loi* (1). »

7. — *Déclaration repoussée. Le principe de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est admis.* — L'Assemblée refusa d'en venir à cette « *extrémité* », et de « *subir l'inexorable loi* » dont parlait le rapporteur. Formellement opposée à toute déclaration, elle repoussa une proposition de M. Wolowski tendant à l'établissement d'un impôt général sur le revenu, et condamna du même coup le principe des cédules B, C, D. (2). — Restait la cédula A, c'est-à-dire la proposition d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Elle l'examina en même temps que le projet Pouyer-Quertier, joint à titre d'amendement au projet de la commission. Sans doute, elle eut voté dès lors la taxe sur les valeurs mobilières, sous l'une ou l'autre de ses formes (3), si M. Thiers

1. *J. off.* 23 décembre 1871, p. 51,888.

2. Séance du 27 décembre, *J. off.* 23, 24, 27 et 28 décembre.

3. Malgré un rapport défavorable de M. Benoit-d'Azy, fondé sur cette

n'avait obtenu l'ajournement de la décision définitive, pour faire discuter préalablement les décimes et l'impôt sur les matières premières.

L'adoption de l'impôt sur les matières premières aurait empêché la question de la taxe sur les valeurs mobilières de revenir en discussion. C'était l'espoir de M. Thiers. Cet espoir fut déçu. On sait que son insuccès en ce qui concerne les matières premières amena sa démission, qui d'ailleurs ne fut pas acceptée (20 janvier 1872). Diverses taxes pourvirent aux nécessités du moment.

En mai 1872 une nouvelle commission du budget se trouva en présence des mêmes difficultés que la Commission précédente. Il s'agissait de trouver cent millions de ressources nouvelles pour l'exercice qui allait s'ouvrir. On reprit les anciens projets relatifs à l'impôt sur le revenu, et la division en cédules de M. Casimir Périer. Parmi les trois dernières cédules, on écarta sans hésiter la cédule B, relative aux traitements des fonctionnaires et aux salaires des employés : on ne voulait ni déclaration ni inquisition. Le même motif fit écarter dans la cédule C (créances de toute nature) les dispositions relatives aux créances chirographaires. Les créances hypothécaires furent au contraire l'objet d'une loi qui soumit leurs revenus à une taxe de 2 p. 100 (loi du

considération qu'il était injuste de taxer une catégorie spéciale de revenus, alors qu'on refusait de taxer les trois autres catégories des cédules B, C, D. Voir séance du 6 janv. 1872, *J. off.* 7 janv. 1872, p. 104.

28 juin 1872 abrogée le 20 décembre de la même année) (1). La cédule D fournit également un projet de loi qui aurait établi un impôt sur le chiffre des affaires : ce projet fut soutenu sans succès par M. Casimir Périer (*J. off.* 6 juin 1872, p. 3785).

Seule, la cédule A a donné naissance à une loi durable : la loi qui régit encore l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

8. — *La loi du 29 juin 1872. — Incidents qui précèdent ou accompagnent le vote.* — Il nous reste à préciser les derniers incidents qui précédèrent l'adoption de la loi du 29 juin 1872. Ces incidents ont beaucoup d'importance, car on en a tiré argument pour résoudre l'une des plus graves difficultés soulevées par l'interprétation de cette loi.

Le 25 mai 1872, M. Deseilligny déposait un rapport concluant à l'adoption de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières : son projet reproduisait les termes du projet de la commission du budget rectifié de 1871 (art. 14) : le taux de l'impôt devait être de 2 p. 100 (*J. off.* 7 et 8 juin 1872, p. 3,824 et 3,847). La discussion s'engagea le 25 juin, mais le renvoi à la commission fut demandé et obtenu par MM. Thiers et Pouyer-Quertier (2) : Ce dernier proposait d'adopter son ancien pro-

(1) Cette abrogation a eu trois motifs : réclamations des intéressés, difficultés de la perception de la taxe, sympathie de l'Assemblée pour la propriété foncière.

(2) M. Pouyer-Quertier n'était plus ministre des finances à ce moment, M. Magne lui avait succédé.

jet, avec le taux de 3 p. 100, une taxe de 2 p. 100 devant être insuffisante pour produire les 15 millions qu'on attendait des valeurs mobilières.

Dans la séance du 28 juin, un instant après le vote de la loi créant l'impôt des créances hypothécaires, M. Desseilligny montait à la tribune pour lire un rapport sommaire sur l'impôt des valeurs mobilières, et déclarait qu'un accord était intervenu entre la commission et le gouvernement (*J. off.* 29 juin, p. 4,382).

« Le gouvernement, disait M. Desseilligny, nous a produit des calculs d'après lesquels la loi proposée par la commissionne devait pas atteindre, comme nous l'avions espéré, un produit de 15 millions... Nous avons remanié le projet que nous avons proposé, et élevé la taxe à 3 p. 100 pour assurer ce produit.

« M. le ministre des finances nous a autorisé à vous dire que, tout en ayant étudié une combinaison différente, il ne s'opposait pas à l'adoption du projet (1) ».

(1) La transaction à laquelle est due la loi du 29 juin 1872 fut très pénible à M. Thiers. La veille du vote de la loi, il s'exprimait en ces termes : « Ce n'était pas sans hésitation de ma part, et sans une vive répugnance que nous avons consenti à présenter un impôt sur ce genre de valeurs (valeurs mobilières). C'est que j'y voyais une atteinte à ce principe auquel je tiens infiniment, celui de ne faire porter directement ou indirectement aucun impôt sur ce qu'on peut appeler le capital. Tout ce qui peut être fait contrairement à ce principe me paraît être une grave erreur économique. »

Et plus loin : « Eh bien, je dois le dire, quant à moi, je croirais beaucoup plus sage et plus prévoyant de ne pas recourir à un impôt de ce genre. » Séance du 25 juin. *J. off.* 26 juin 1872, p. 4,301.

Cette attitude de M. Thiers doit être notée; elle condamne un système

Le lendemain, 29 juin, la loi était votée. En présence des longs débats qui précédèrent son adoption, on comprend que l'Assemblée, une fois le principe admis, ait accepté la rédaction proposée par sa commission, sans engager aucune discussion nouvelle au sujet des termes de cette rédaction. Les expressions adoptées par le législateur ne peuvent donc guères être éclairées à la lumière des travaux préparatoires. Cette lumière n'eut pourtant pas été inutile pour résoudre les difficultés d'interprétation d'une loi qui posait les bases d'un impôt tout à fait nouveau.

On avait cru, il est vrai, entourer la rédaction de toutes les garanties possibles. On avait fait appel, comme le déclarait M. Thiers dans la séance du 27 juin « aux *hommes compétents*, auxquels on s'adresse en général dans les commissions, pour avoir des rédactions *qui ne donnent pas lieu à des difficultés pratiques*. » La suite de cette étude nous montrera quelle fut l'illusion du président de la République, lorsqu'il se berça d'un tel espoir. Nous rencontrerons bien des lacunes et bien des obscurités qui ont suscité les plus vives controverses, quand il s'est agi d'assurer le rendement de la taxe.

9. — *Dispositions législatives ou réglementaires postérieures à la loi du 29 juin 1872.* — Nous compléterons cet historique par l'énumération des dispositions légis-

que nous combattons plus loin, d'après lequel le gouvernement de M. Thiers aurait imposé à la dernière heure une aggravation considérable à la taxe sur les valeurs mobilières.

latives ou réglementaires, qui ont été rendues à la suite de la loi du 29 juin 1872, et dont l'ensemble constitue la législation française de l'impôt sur le revenu de valeurs mobilières.

Décret du 6 décembre 1872, rendu en vue de l'application de la loi du 29 juin.

Loi du 21 juin 1875 et décret du 15 décembre 1875, soumettant à la taxe les lots et primes de remboursement.

Loi rectificative du 1^{er} décembre 1875 ayant pour but d'exempter de la taxe les sociétés en nom collectif et certaines sociétés coopératives.

Loi du 28 décembre 1880, étendant la taxe « aux sociétés dont les produits ne doivent pas être distribués », et loi du 29 décembre 1884, visant expressément les associations et les congrégations religieuses.

Ajoutons qu'un décret du 18 mars 1874 a rendu exécutoire en Algérie la loi du 29 juin 1872 et le décret réglementaire du 6 décembre suivant. Les lois du 28 décembre 1880 et du 29 décembre 1884 n'ont pas encore été promulguées dans ce pays.

Enfin les lois du 29 juin 1872, du 1^{er} déc. 1875, du 21 juin 1875, et les décrets rendus en exécution de ces lois sont devenus applicables à la Martinique, à la suite d'une délibération du conseil général du 18 juillet 1883, approuvée par décret du 15 octobre 1883. Nous ne connaissons pas de délibération analogue, en ce qui concerne les dispositions de 1880 et 1884 relatives aux congrégations et associations religieuses.

CHAPITRE II

IMPOT SUR LE REVENU DES ACTIONS ET PARTS D'INTÉRÊT

10. — Texte et division.

10. — L'art. 1^{er} de la loi du 29 juin 1872 nous apprend, dans ses trois paragraphes, quelles sont les valeurs mobilières dont les revenus sont soumis à l'impôt. Dans un intérêt de méthode nous rapprocherons les paragraphes 1 et 3, dont les dispositions s'appliquent à des valeurs similaires. Les revenus qui échoient aux associés en raison de leurs droits dans la société, c'est-à-dire les revenus des actions et parts d'intérêt, sont visés dans les termes suivants :

Article 1^{er}. — « Indépendamment des droits de timbre et de transmission établis par les lois existantes, il est établi à partir du 1^{er} juillet 1872 une taxe annuelle et obligatoire :

« 1° Sur les *intérêts, dividendes, revenus et tous autres produits* des actions de toute nature, des *sociétés, compagnies ou entreprises quelconques*, financières, industrielles, commerciales ou civiles, quelle que soit l'époque de leur création ;

« 2°... 3° Sur les *intérêts, produits et bénéfices annuels*

des parts d'intérêts et commandites, dans les *sociétés, compagnies* et entreprises dont le capital n'est pas divisé par actions. »

Pour délimiter la portée exacte de ce texte, d'apparence si compréhensive, nous aurons à nous demander :

1° Quelles sont les sociétés dont les revenus subissent la taxe?

2° Quand se trouve-t-on en présence d'un revenu imposable?

SECTION I

SOCIÉTÉS VISÉES

§ I

Principes : Toutes les Sociétés paient la taxe

11. — Généralité du texte.

A

Première exception : Sociétés commerciales en nom collectif et commandites simples (parts des gérants)

12. — Première pratique de l'administration favorable aux sociétés en nom collectif.

13. — Revirement: arrêts de 1875.

14. — Loi du 1^{er} déc. 1875. — Exception admise en faveur des sociétés en nom collectif et des commandites simples.

15. — Sociétés civiles à forme commerciale: la loi ne les protège pas.

16. — Critiques adressées à la loi de 1875.

17. — L'intérêt et l'action: importance de la distinction.

18. — Jurisprudence.

B

Seconde exception. Sociétés coopératives.

19. — Portée de l'exception.

C

Faut-il admettre d'autres exceptions?

20. — Défaut de personnalité civile. — Caractère immobilier du fonds social.

21. — Jurisprudence.

22. — Sociétés de fait.

23. — Sociétés en liquidation.

§ I

Principes : Toutes les Sociétés paient la taxe

11. — *Généralité du texte.* — En présence de la formule générale employée dans l'art. 1, 1^o et 3^o, il semble qu'aucune hésitation ne soit possible. Toutes les sociétés sans exception et sans distinction, quelle que soit leur nature et leur forme, doivent donner lieu à la perception de l'impôt. Les principes d'interprétation, particulièrement rigoureux en matière fiscale, imposent cette solution. Cependant la règle ainsi formulée serait trop absolue : elle comporte au moins deux exceptions, dictées par une loi postérieure.

A

Première exception. Sociétés commerciales en nom collectif et commandites simples (parts des gérants).

12. *Première pratique de l'administration, favorable aux sociétés en nom collectif.* — Au lendemain de la pre-

mière application de la loi, l'administration reconnaissait qu'une restriction très importante devait être apportée à la règle de l'art. 1 : la taxe ne devait pas être perçue sur les revenus des sociétés commerciales en nom collectif.

En effet, à la suite du par. 3 de notre article, cette instruction disait : « Cette désignation comprend *les sociétés civiles* divisées en parts d'intérêts, mais *elle exclut les sociétés commerciales en nom collectif*, et les parts y afférentes, à moins que la Société ne renferme une commandite, auquel cas la taxe n'est due que sur le montant de cette commandite » (Instr. du 11 décembre 1872, n° 2425 — Dal. P. 1874. 5. 529, n° 7).

Cette interprétation semblait d'ailleurs très raisonnable. La loi du 29 juin 1872 n'est autre chose, sauf quelques modifications, que l'art. 8 du projet du budget de 1872 présenté par M. Pouyer-Quertier. Or l'exposé des motifs disait, au sujet de l'art. 8 : « Il *laisse en dehors* de la taxe les revenus produits par *les sociétés en nom collectif, coopératives et autres*, dans lesquels le bénéfice réalisé n'est le plus souvent que le fruit du travail et de l'intelligence des associés, qui, en outre, engagent dans ces entreprises leur fortune tout entière, leur crédit, et même leur honneur. L'actionnaire, ou le détenteur de parts d'intérêts, au contraire, ne risque que des capitaux sollicités par l'appât d'une large rémunération. Il en est de même de l'associé commanditaire, qui n'est qu'un bailleur de fonds. »

13. — *Revirement. Arrêts de 1875.* — Malheureusement, si le texte du projet Pouyer-Quertier concordait parfaitement avec ces idées, puisqu'il taxait « *les revenus des fonds et valeurs apportés en commandite* », le texte adopté dans la loi du 29 juin disait autre chose, puisqu'il autorisait la perception « *sur les valeurs des parts d'intérêt et commandites* ». Au bout de trois ans l'administration se ravisa et s'appuya sur la lettre de la loi pour taxer désormais les revenus des associés en nom collectif.

Par quatre arrêts du 23 août 1875 (D. P. 1875. 4. 347) la Cour de cassation consacra cette nouvelle pratique, s'appuyant sur ce que « si une exception en faveur des parts afférentes aux sociétés en nom collectif résultait du projet primitivement présenté par le gouvernement, cette exception n'a pas été reproduite dans la loi du 29 juin 1872 qui a remplacé ce projet ».

La jurisprudence de ces quatre arrêts trouve sa justification dans cette considération que l'intention du législateur était ici très douteuse, et qu'en pareil cas le plus sûr est de s'en tenir à la lettre du texte. Sans doute, au sujet de controverses que nous examinerons plus loin, nous refuserons de suivre la Cour de cassation, lorsque sa jurisprudence aboutira à faire triompher le sens plus ou moins apparent des textes, à l'encontre des intentions manifestes du législateur de 1872. Mais dans le cas dont il s'agit, la pensée de l'Assemblée nationale était très incertaine. En veut-on la preuve ? Dans la dis-

cussion de la loi interprétative de 1875, qui va nous occuper tout à l'heure, trois membres de l'assemblée qui ont assisté au vote de la loi de 1872, se succèdent à la tribune. L'un d'eux, M. Gouin, affirme qu'en 1872 l'Assemblée a voulu exempter de la taxe les sociétés en nom collectif ; le second, M. Hervé de Saisy, est d'un avis opposé ; un troisième orateur, M. Léon Say, déclare que l'intention de l'Assemblée sur ce point est bien difficile à saisir, et que, si elle a voulu épargner les sociétés en nom collectif, « il est bien malheureux qu'elle ait adopté un texte qui dit à peu près le contraire. » (*J. off.* de 1875, p. 9,917) (1).

Quoi qu'il en soit, d'ailleurs, du bien ou du mal fondé de ces arrêts, on peut dire qu'ils soulevèrent un *tolle* général. Devant les protestations des chambres de commerce, sous la pression de l'opinion publique, l'Assemblée nationale dut se préoccuper de soustraire à l'impôt les sociétés en nom collectif. Un projet de loi en ce sens, présenté par M. Féray et plusieurs de ses collègues, fut voté le 1^{er} décembre 1875, sur le rapport favorable de M. Gouin (*D. P.* 1876. 4. 17).

On exemptait en même temps de la taxe, une deuxième catégorie de sociétés : les sociétés de coopération,

(1) On a aussi beaucoup critiqué l'administration à cause de son changement d'attitude dans cette circonstance. Sans doute le reproche de contradiction a pu lui être adressé à bon droit. Mais le but qu'elle poursuit n'est-il pas d'assurer le meilleur rendement de l'impôt, et son absolu désintéressement ne devrait-il pas lui épargner certaines attaques sans mesure dont elle est parfois l'objet ?

réunissant certains caractères que nous préciserons plus loin, après avoir étudié la première exception.

14. — *Loi du 1^{er} déc. 1875. Exception admise en faveur des sociétés en nom collectif, et des commandites simples.* — L'art. 1. de la loi rectificative du 1^{er} déc. 1875 est ainsi conçu :

« Les dispositions de l'art. 1, 3^e, de la loi du 29 juin 1872, ne sont pas applicables aux parts d'intérêt dans les sociétés *commerciales* en nom collectif, et elles ne s'appliquent, dans les sociétés en commandite dont le capital n'est pas divisé par actions, qu'au montant de commandite. »

Il importe de déterminer exactement la portée de cet article. Si nous nous reportons aux travaux préparatoires de la loi de 1875, l'intention du législateur nous apparaît clairement. Uniquement préoccupé de donner satisfaction à l'opinion publique, qui venait de faire entendre un cri si énergique de protestation contre la jurisprudence admise à l'égard de sociétés en nom collectif, le législateur voulut toucher le moins possible à la loi de 1872. C'est ce qui ressort des arguments employés par le ministre des finances, M. Léon Say, et par le rapporteur de la loi, M. Gouin, pour faire repousser un amendement destiné à étendre la restriction contenue dans l'art. 1.

15. — *Sociétés civiles à formes commerciales. La loi ne les protège pas.* — Cet amendement, proposé par M. Léon Clément, était relatif aux sociétés civiles à

formes commerciales, constituées conformément aux art. 1042 et suivants du Code civil. C'est-à-dire composées d'associés responsables envers les tiers. « On vient vous proposer, disait M. Clément, une loi rectificative, qui vous dit qu'à cette règle générale, que toutes les sociétés civiles et commerciales sont frappées par la loi, il y aura une exception, une seule, au profit des sociétés commerciales indiquées au texte du projet. — Eh bien, que résulte-t-il de là ? Il en résulte incontestablement que toutes les autres sociétés, et par conséquent toutes les sociétés de l'ordre civil, seront désormais frappées par la loi. »

Mais parmi ces dernières sociétés, ajoutait M. Clément; il en est de fort intéressantes, d'aussi intéressantes que les sociétés commerciales en nom collectif !

« Deux frères exploitent un moulin; ils forment une société commerciale, et en conséquence les deux frères qui exploitent ce moulin vont échapper, d'après ce projet de loi, à l'impôt de 3 p. 100. Mais deux frères qui sont à côté exploitent une ferme, ils sont fermiers. C'est une société civile. Eh bien, si vous n'admettez pas mon amendement, ou une disposition analogue, ces deux fermiers seront frappés. »

Il est vrai qu'ils ne l'étaient pas encore en 1875. « Jusqu'à présent, l'administration de l'enregistrement, je le reconnais, ne s'est pas adressée aux intérêts que je viens défendre à cette tribune ». Et M. Léon Say promettait à leur égard le maintien du *statu quo*. A cette tolérance

on proposait simplement de substituer une garantie législative. Et pour obtenir ce résultat, les partisans de l'amendement faisaient valoir un argument bien propre à émouvoir l'assemblée : il s'agissait de protéger des sociétés qui se rattachent par beaucoup de liens à l'agriculture, et au sort des populations rurales, et cela, sans qu'il fut nécessaire de rien retrancher aux ressources du trésor. Cette protection légale, l'assemblée la refusa, craignant de laisser passer beaucoup d'autres exceptions, et cette fois aux dépens du trésor, si elle ouvrait la porte à une seule exception nouvelle (1).

16. — *Critiques adressées à la loi de 1875.* — Aujourd'hui les sociétés civiles, que voulait protéger M. Clément, sont soumises à la taxe. Le silence de la loi a tourné contre elles. Ce résultat a suscité de vives critiques contre la loi du 1^{er} décembre 1875. Ce n'est pas seulement dans les sociétés commerciales en nom collectif que les bénéfices réalisés sont le fruit de l'intelligence et que les associés engagent leur fortune, leur crédit, leur honneur. Ces considérations se présentent dans beaucoup de sociétés civiles. Si on veut faire disparaître la situation privilégiée faite par la loi de 1875 aux sociétés commerciales en nom collectif, il faut étendre la faveur dont elles jouissent aux sociétés similaires qui ont le caractère civil, ou abroger purement et simplement la loi de 1875, afin que toutes les sociétés subissent le même impôt. Cette dernière solution a été

(1) Discussion de la loi, *J. off.* 2 déc. 1875, p. 9,975 — D. P. 1876. 4. 17.

récemment proposée (1). Nous ne saurions nous y rallier parce qu'elle imposerait une charge nouvelle à beaucoup de commerces et d'industries, qui ont supporté avec peine la crise de ces dernières années.

17. — *L'intérêt et l'action. Importance de la distinction.* — Une observation importante doit être faite à propos de l'art. 1 de la loi du 1 déc. 1875. Parmi les sociétés en commandite, celles-là seules bénéficient d'une immunité partielle, qui ne revêtent pas la forme de la commandite par actions. Dans ces sociétés, il y aura exemption de l'impôt, dans la limite du montant de la commandite. Ceci donne un intérêt nouveau à la distinction des commandites simples et des commandites par action, distinction également importante lorsqu'il s'agit d'appliquer la réglementation minutieuse des lois du 17 juillet 1856 et du 22 juillet 1867.

La loi a négligé de préciser les caractères de l'intérêt et de l'action. Dans son silence, beaucoup de systèmes se sont produits pour établir le critérium de la distinction. Nous admettrons avec MM. Lyon-Caen et Renault qu'en règle général, ce qui caractérise l'action, c'est la cessibilité (2). Quand les parts d'associés peuvent être transmises à des tiers, qui prennent entièrement la

(1) Voy. en ce sens un article du *Répertoire Périodique* de juin 1886. (n° 6,668). L'auteur fait observer que les sociétés en commandite n'ont pas souffert du krach de 1882 qui a éprouvé si gravement les autres sociétés; elles jouissent donc à ses yeux d'une faveur qui a perdu sa raison d'être.

(2) *Précis de droit commercial*, de MM. Lyon-Caen et Renault, n° 370 et suiv. — M. Beudant : *Revue critique*, t. XXXIV, p. 134 et suiv.

place des cédants, et que cette transmission apparaît en outre comme un *fait normal et ordinaire*, ces parts sont des actions. Dans le cas contraire, ce sont des intérêts. Il n'y a là, comme on le voit, rien de bien précis; aussi dans la pratique, en présence des combinaisons multiples qui peuvent être imaginées pour opérer la transmission, sera-t-il souvent délicat d'apprécier si la cessibilité est suffisante pour qu'on soit en présence d'actions plutôt que d'intérêts.

18. — *Jurisprudence*. — La Cour de cassation a été appelée à faire cette appréciation, au point de vue de l'application de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, dans des circonstances intéressantes.

Dans une première espèce (Belle-Jardinière), il s'agissait d'une société en commandite, dont le capital était divisé en titres ayant une individualité distincte, et transmissibles tant aux associés qu'aux tiers, au moyen d'un transfert sur les registres sociaux. Mais les statuts réservaient, pour les transmissions aux personnes étrangères à la société, l'agrément de la cession en assemblée générale, par un nombre de sociétaires représentant au moins le quart du fonds social. Suivant la société, demanderesse en cassation, cela suffisait pour que les titres ne fussent pas considérés comme de véritables actions, et cette société pouvait prétendre à la qualification de commandite par intérêts. Par suite, la taxe de 3 p. 100 n'aurait pas dû être perçue sur les revenus des parts appartenant aux gérants sociaux. La

cour n'a pas admis ce raisonnement. La restriction apportée à la libre disposition des titres, dans un cas déterminé seulement, ne fait pas obstacle à leur circulation et ne leur enlève pas le caractère d'actions (Req. 27 mars 1878 — D. P. 1878. 1. 308).

La solution sera la même, si les cessions, au lieu d'être soumises à l'approbation de l'assemblée générale, sont susceptibles d'un retrait exercé par les gérants de la société, dans un délai et à un prix déterminés. On ne peut prétendre qu'une telle clause, tendant à immobiliser les titres dans un petit nombre de mains, ôte à la société son caractère de société par actions, pour en faire en quelque sorte une société de famille (Cas. Req. 13 mars 1882 — D. P. 83, 1, 83). Dans ce cas, comme dans le précédent, il y avait donc lieu de percevoir la taxe d'après les règles établies pour les sociétés par actions.

Cette circonstance qu'aux termes des statuts les droits des associés, représentés d'ailleurs par des titres distincts et individuels, ne peuvent être cédés que dans les termes de l'art. 1690 du Code civil ne doit-elle pas modifier la solution ? La Cour de cassation ne l'a pas pensé. Elle a déclaré dans un arrêt récent « que ce mode de cession, qui peut être une entrave à *la négociabilité des titres*, ne fait nul obstacle à *leur cessibilité*, véritable caractère distinctif de l'action » (Société Desclées. Req. 2 août 1886. *Rép. pér.* n° 6,747) (1).

(1) Dans le même sens. Laon, 14 juin 1884 (D. P. 1885, 5, 510). — Des

B.

Deuxième exception. Sociétés coopératives.

19. — Portée de l'exception. — L'exemption de la taxe est accordée à certaines sociétés coopératives.

Lors de la discussion de la loi du 1^{er} décembre 1875, M. Pascal Duprat proposa et fit admettre par l'Assemblée nationale un amendement qui devint l'art. 2 de loi. Voici cette disposition.

« La même exception s'applique aux parts d'intérêt dans les sociétés *de toute nature*, dites de coopération, formées exclusivement entre des ouvriers ou artisans, au moyen de leur cotisation périodique. »

Cet article reprend, en la précisant, la pensée dont s'était inspiré l'exposé des motifs du projet Pouyer-Quertier en 1872. « La loi, disait cet exposé, laisse en dehors les sociétés en nom collectif *coopératives ou autres*, dans lesquelles le bénéfice réalisé n'est le plus souvent que le fruit du travail. » Il y a des sociétés coopératives dont le capital est formé par actions ; d'autres dans lesquelles il existe des bailleurs de fonds, sorte de commanditaires. Ces sociétés subissent la taxe. Il en est de même de celles

difficultés analogues peuvent se produire lorsqu'il s'agit d'une société *en nom collectif*. Ainsi il est arrivé qu'une société ayant tous les caractères essentiels de la société en nom collectif, et fondée *intuitu personæ*, avait donné à ses titres la dénomination d'*actions* pour échapper à la taxe. L'administration a soutenu, et la jurisprudence a admis que la perception devait avoir lieu, sans s'arrêter à la qualification donnée par les associés en nom collectif aux fractions du capital réparti entre eux. Instructions n° 2,457, p. 2 et 2,534. — Laon, 15 mars 1883.

qui seraient ouvertes à toute personne, à la condition toutefois, comme nous le verrons plus loin, que ces sociétés distribuent à leurs membres des revenus.

« La disposition nouvelle, dit l'instruction n° 2,534, ayant tout le caractère d'une exception, devra être appliquée rigoureusement dans ses termes, et l'exemption ne profitera qu'aux sociétés réunissant toutes les conditions prescrites par la loi. »

Remarquons, d'ailleurs, que l'art. 2 parle des sociétés de coopération *de toute nature*, tandis que l'exemption de l'art. 1 ne concerne que les sociétés *commerciales* : les sociétés civiles de coopération profitent donc de la dispense aussi bien que les sociétés commerciales.

L'instruction que nous venons de citer prescrit aux préposés d'examiner les statuts pour voir si l'on est bien en présence d'une société coopérative. Ces sociétés, en effet, se distinguent des autres non par leur forme, mais par leur objet, qui est de favoriser le travail personnel des ouvriers et artisans, en leur assurant des moyens de crédit mutuel, ou en augmentant leur salaire par la suppression des entrepreneurs et intermédiaires, ou encore en leur faisant obtenir à prix réduit les choses nécessaires à leur existence, ou à l'exercice de leur profession.

C

Faut-il admettre d'autres exceptions?

20. — *Défaut de personnalité civile. — Caractère*

immobilier du fonds social. — En dehors de la double exception apportée par la loi du 1^{er} décembre 1875 à ce principe que toutes les sociétés sont soumises à la taxe, n'est-il pas certaines circonstances qui obligent à admettre de nouvelles exceptions? Ne faut-il pas admettre, comme on l'a parfois soutenu, que le défaut de personnalité civile, ou le caractère immobilier du fonds social entraînent l'exemption de la taxe?

Nous ne le pensons pas. Tout est de droit strict en notre matière, et en l'absence de textes précis, il n'est pas permis de restreindre la portée de la règle si générale formulée par l'art. 1 de notre loi.

On fait observer, à la vérité, qu'aux termes de l'art. 3 « le montant de la taxe est avancé par les sociétés sauf leur recours... ». Celles-ci se trouvent donc interposées pour le recouvrement de l'impôt entre le Trésor et les associés : or, comment admettre cette interposition quand il s'agit de sociétés qui n'ont pas d'existence propre, qui ne sont pas *personnes morales*?

Cet argument n'a aucune force : ce n'est pas dans l'art. 3, mais bien dans l'art. 1 qu'il faut chercher les règles d'exigibilité de l'impôt. Si l'art. 3, qui ne s'occupe que du recouvrement, a employé une formule qui convient mieux aux sociétés ayant une existence propre, c'est qu'il a statué *de eo quod plerumque fit*. Les conséquences qu'on veut tirer du défaut de personnalité sont particulièrement inadmissibles, si l'on accepte l'opinion qui dénie cette personnalité à toutes les sociétés civiles.

En effet, l'art. 1 mentionne en termes formels les sociétés civiles. La vérité, c'est que le législateur de 1872 ne s'est aucunement préoccupé des controverses sur la personnalité civile, et qu'il n'a pu attacher à ce caractère aucune conséquence (1).

Peu importe également le caractère immobilier du fonds social. Le législateur a porté son attention sur cette circonstance que les revenus sociaux peuvent provenir d'immeubles. Il en a tenu compte, non pour consacrer certaines exemptions, mais pour régler le taux de l'impôt et le fixer au chiffre modéré de 3 p. 100. « Une usine, disait le rapporteur, est soumise à une patente très élevée : elle paye les *contributions foncières* et autres sur toutes ses *propriétés* et ses *bâtiments*... les mêmes observations s'appliquent avec non moins de force à toutes les valeurs mobilières qui représentent le capital de nos chemins de fer, et de la plupart de nos entreprises... » *J. off.* du 7 juin 1872, p. 3,824.

21. — *Jurisprudence*. — La jurisprudence s'est inspirée de ces considérations, lorsqu'elle a eu à se prononcer sur l'application de la taxe aux sociétés civiles. Quelques exemples vont nous faire connaître ses tendances dans ces questions.

La Cour de cassation n'a pas admis que la composition purement immobilière d'un fonds social pût empêcher la perception de l'impôt. La question lui a été soumise dans les termes suivants. Les copropriétaires d'un

(1) En ce sens, M. Besson : *op. cit.* n° 66.

immeuble (galerie Véro-Dodat) pour éviter les inconvénients d'un partage, avaient formé entre eux et leurs héritiers, une société civile *par actions*, ayant pour objet l'administration de l'immeuble commun; les seuls revenus de cette société civile provenant d'ailleurs de cet immeuble. La chambre civile de la Cour a reconnu, par un arrêt du 3 janv. 1877, contrairement au jugement du tribunal de la Seine rendu dans la même affaire, qu'il y avait lieu de percevoir la taxe, nonobstant le caractère immobilier du fonds social, et *sans se préoccuper des controverses relatives à la personnalité des sociétés civiles* (D. P. 1877. 4. 400 ; — 1874. 5. 630). La généralité du principe de l'art. 1 de la loi du 29 juin 1872, auquel il n'est pas dérogé sur le point qui nous occupe par la loi de 1875, imposait cette solution.

La même question s'est reproduite, dans des termes un peu différents. Deux personnes avaient formé une société civile pour acheter et revendre un immeuble. Il ne s'agissait donc plus d'une société civile par actions, mais d'une société divisée en parts d'intérêts. Or, l'art. 1 de la loi du 29 juin 1872 vise expressément, dans son 1^{er} parag., relatif aux sociétés par actions, les sociétés *commerciales ou civiles*. Mais le 3^e parag., relatif aux sociétés divisées en parts d'intérêt, atteint les sociétés en général, sans reproduire les qualificatifs « *commerciales ou civiles*. » Notre société voulait tirer parti de l'opposition des deux parag. pour prétendre que le parag. 3, le seul qu'on pût essayer de lui appliquer, ne

devait pas l'atteindre puisqu'elle constituait une société civile. L'arrêt du 18 nov. 1878 a repoussé ce raisonnement et déclaré la taxe exigible : les parag. 1 et 3 s'éclairent l'un par l'autre et soumettent à la taxe les mêmes sociétés.

Enfin, une société universelle de tous biens et de tous gains, dans laquelle chacun des associés a les pouvoirs les plus étendus pour gérer, administrer et aliéner les meubles et les immeubles, ne saurait tirer parti de la responsabilité ainsi attribuée à chaque associé pour échapper à la taxe. La Cour de cassation n'a pas admis l'argument tiré de cette circonstance, pour se prévaloir de l'exemption accordée par la loi de 1875 aux sociétés en nom collectif. Quelle que soit l'analogie de la situation des membres d'une société civile avec les membres d'une société commerciale en nom collectif, ces derniers seuls profiteront de l'exception édictée en leur faveur (Affaire Pereire. Arrêt du 28 janv. 1879. — D. P. 1879. 1. 293.)

22. — Sociétés de fait. — L'administration peut établir, par tous les moyens dont elle dispose, l'existence d'une société verbale ou de fait, pour le recouvrement des droits et amendes que la loi met à la charge des sociétés. C'est du moins ce qui résulte de la jurisprudence admise par la Cour de cassation (1). Cette règle

(1) Voy. notamment Req. 23 février 1875 (Sir. 76. 1. 473). Cet arrêt a été rendu en matière de droits de transmissions, mais il a une portée générale.

va de soi pour les sociétés civiles ; l'écrit n'est qu'un moyen de preuve de la convention. Il faut l'admettre même pour les sociétés commerciales, bien qu'ici la rédaction de l'écrit soit nécessaire pour la formation même de la société.

Lors donc que tous les éléments d'une véritable société se trouvent par ailleurs réunis, et que cette société ne peut pas s'abriter derrière l'une des exceptions consacrées par la loi de 1876, l'absence d'un acte social rédigé par écrit ne pourra pas être invoquée pour échapper à notre taxe. En d'autres termes, cette circonstance ne saurait constituer une nouvelle exception au principe général qui soumet à l'impôt toutes les sociétés (Rennes, 25 janv. 1875).

23. — Sociétés en liquidation. — Après la dissolution d'une société l'être moral disparaît. Il n'y a plus ni actions, ni parts d'intérêt, désormais on se trouve dans une simple indivision, les anciens associés devenant copropriétaires des biens communs. Mais si ces résultats se produisaient dès qu'a sonné l'heure de la dissolution, il en résulterait une atteinte aux droits des créanciers sociaux et un grave embarras pour le règlement des intérêts respectifs des associés. Notamment, les créanciers sociaux n'auraient plus de recours que contre les anciens associés, en concours avec leurs créanciers personnels, et les débiteurs sociaux seraient exposés aux poursuites de chacun des anciens associés. Pour éviter ces inconvénients, il est admis que la société se survit à

elle-même pendant une période plus ou moins longue qu'on appelle l'état de *liquidation*, pendant laquelle sa personnalité civile subsiste et les associés n'ont qu'un droit incorporel aux actions ou une part d'intérêt dans l'entreprise qui touche à son terme (1). Pendant toute cette période, l'administration se trouvera encore en présence d'une véritable société, et les questions relatives à l'application de la taxe sur le revenu se poseront avec un intérêt tout particulier. Ainsi il n'y a pas lieu de soustraire les sociétés en liquidation à cette règle, que toutes les sociétés subissent la taxe. On ne saurait établir une exception en leur faveur. — Nous étudierons plus loin les difficultés relatives à ces sociétés.

§ II

Limitation du principe. Les véritables sociétés doivent seules la taxe.

24. — Sens des mots « *Compagnies, entreprises* ».

25. — Indivision. Pactes de famille.

26. — Mandat collectif.

27. — Participations.

28. — Associations diverses.

29. — Associations syndicales.

24. — *Sens des mots « Compagnie, entreprise ».* — S'il faut se garder d'étendre outre mesure les exceptions apportées par le législateur à cette règle générale, que toutes les sociétés paient l'impôt sur le revenu, il im-

(1) MM. Lyon-Caen et Renault : *Précis de droit commercial*, t. I. p. 563.

— Nous parlons de personnalité civile sans restriction; nous admettons en effet la personnalité même dans les sociétés civiles.

porte d'autre part de ne pas dépasser le but qu'il s'est proposé d'atteindre. L'art. 1^{er} de la loi du 29 juin 1872 frappe toutes les *sociétés*, *compagnies* ou *entreprises* quelconques. Quel est le sens des mots « *compagnie* » et « *entreprises* » et pourquoi ne s'être pas contenté du mot société ? Disons-le de suite, à notre avis il n'y a là qu'une de ces redondances de mots dont le législateur nous donne si souvent l'exemple, quand il s'agit d'assurer la perception d'un droit. Guidé par son intérêt personnel, le contribuable est habile à découvrir des issues pour échapper à la taxe : il faut donc que la loi l'enferme en quelque sorte dans un filet dont la trame soit assez serrée pour ne lui offrir aucun passage. Le mot « *compagnie* » trouve d'ailleurs son application pour désigner certaines sociétés dont le champ d'action est très vaste. Pris à la lettre, le mot « *entreprises* » aurait pu servir à étendre indéfiniment la loi. Mais l'administration s'est sagement abstenue d'en tirer un argument général(1), et en cela elle s'est conformée à l'esprit de notre article. Le mot entreprise est ici synonyme de société. L'opposition entre le par. 1 et le par. 3 de l'art. 1 de la loi du 29 juin 1872, dont l'un suppose la division en actions, et l'autre la division en parts d'intérêt, prouve que le législateur n'a eu en vue dans cet article que les sociétés proprement dites (2). Les travaux préparatoires de la

(1) Nous verrons cependant que l'administration s'est appuyée sur le mot « entreprises » à propos des associations syndicales.

(2) Demasure : *op. cit.* n° 499.

loi fournissent une indication dans le même sens. La taxe, dans la pensée de l'Assemblée Nationale, devait avoir un caractère *réel* et non *personnel*. On ne saurait, sans méconnaître cette pensée, la faire porter sur des particuliers; elle n'est applicable, en principe, qu'aux sociétés, parce que celles-ci présentent seules un élément distinct de la personne de leurs membres, et ont seules une organisation qui permette le recouvrement de la taxe sans inquisition dans les affaires privées.

De là découlent plusieurs conséquences pratiques, lorsqu'il s'agit d'appliquer la loi. Nous indiquerons quelques-unes de ces conséquences.

25. — Indivision. — Pactes de famille. — Il n'y a pas lieu de soumettre à la taxe les associations qui créent entre leurs membres *une simple indivision*, ou une simple communauté de fait, laissant chacun d'eux copropriétaire des biens indivis. Tel serait le cas de cohéritiers, n'ayant pas procédé à un partage, exploitant ensemble les biens d'une succession, et jouissant des revenus de ces biens.

Une solution de l'administration, du 30 sept. 1881, déclare exempts de la taxe les *pactes de famille*, formés entre des parents ou alliés en ligne directe, des frères et sœurs ou alliés au même degré, en vue d'exploitations rurales.

Dans ces cas, comme le fait remarquer M. Garnier (1), « il n'y a plus de société proprement dite, dans le sens

(1) *Rép. gén. de l'Enregistrement*, t. III, n° 9,518.

de la loi, et les droits qui appartiennent à chacun des indivisaires ne forment pas ce que la loi appelle des *parts d'intérêt*, c'est-à-dire une valeur incorporelle subsistant par les biens de la masse, mais ayant une individualité particulière et une existence propre. »

26. — *Mandat collectif*. — Un jugement du tribunal civil de Nancy, du 30 juil. 1883 (D. P. 1884. 3. 79), a accordé le bénéfice de l'immunité à une indivision née dans les circonstances suivantes. Un père de famille avait transmis à ses descendants des actions d'une société. Ceux-ci s'entendirent pour laisser ces actions en commun, pendant une longue suite d'années; ils formèrent une association dans le but d'assurer à l'un d'eux, représentant les autres, le droit de vote dans les assemblées d'actionnaires de la société principale, et de faire bénéficier toute la famille de la plus-value que les actions mises en commun pourraient acquérir. Bien que l'association ainsi formée eut pris dans l'acte constitutif la dénomination de société civile et particulière, le tribunal ne vit là qu'un *mandat collectif*. L'association n'avait d'une véritable société civile que le nom. La mise de quelque chose en commun, en vue de partager les bénéfices *qui pourront en résulter*, est l'un des éléments essentiels du contrat de société (art. 1832. C. civ.). L'association entre les héritiers manquait de cet élément, puisqu'elle ne pouvait « en aucun cas répartir entre ses membres des gains ou des pertes, *résultant de la bonne ou de la mauvaise direction que son administra-*

teur unique lui imposerait. » Le vote de cet administrateur dans l'assemblée générale des actionnaires, voilà le seul lien rattachant l'association des cohéritiers à la production des bénéfices éventuels de la société dont les actions étaient en cause. La plus-value de ces actions ne pouvait donc être le fait de l'association entre cohéritiers, et la mise en commun des actions ne pouvait avoir pour résultat la production d'un bénéfice à partager. Ce qui nous intéresse dans ce jugement, ce n'est d'ailleurs pas l'appréciation des faits de la cause, mais bien l'affirmation de ce principe, qu'il n'y a pas lieu à la taxe parce qu'il n'y a pas une véritable société.

27. — *Participations.* — L'association en participation, à laquelle notre Code de commerce consacre quelques articles laconiques (48 à 50), est-elle une véritable société ? on peut en douter. — Dans une opinion aujourd'hui peu suivie, mais qui paraît avoir l'appui des travaux préparatoires, le trait distinctif de cette association serait son caractère passager. Marché d'un moment, elle n'a pour but que des opérations isolées, et n'engendre pas un lien durable. Avec MM. Lyon-Caen et Renault, et la plupart des auteurs, nous nous rallions à une autre opinion consacrée d'ailleurs par la jurisprudence. Ce qui distingue la participation, ce n'est pas son objet, mais son caractère occulte et son défaut d'existence à l'égard des tiers (1).

Sans doute, en fait, les participations n'ont ordinaire-

(1) MM. Lyon-Caen et Renault : *Précis de droit commercial*, T. I, n° 522.

ment pour objet qu'une seule entreprise, et durent peu de temps. Se référant à ce qui se passe le plus fréquemment, les rédacteurs du Code ont toujours parlé d'une association ne visant que quelques opérations. Mais le trait essentiel est celui-ci : « Les associés ou l'un d'eux contractent avec les tiers comme s'il s'agissait d'affaires les intéressant individuellement, et ensuite les pertes et les bénéfices sont réparties entre les associés en vertu des clauses de leur contrat de société » (1). Qu'elles soient ou non des sociétés, les participations ne peuvent prétendre, à raison de ces caractères, à la personnalité civile. Bien plus, elles ne renferment aucun élément distinct de la personne des participants, et dès lors ne rentrent-elles pas dans les prévisions de l'art. 1, par. 1 et 3, de la loi du 29 juin 1872. Le tribunal de Lille et le tribunal de la Seine l'ont reconnu, le premier en termes formels par un jugement du 20 mars 1880 (D. P. 80. 5. 389), le second incidemment par jugement du 29 décembre 1882. La Chambre civile de la Cour de cassation, statuant sur le pourvoi formé à propos de ce dernier jugement, vient de consacrer le même principe (Klein et Duclos, ch. civ. 13 av. 1886. — D. P. 86. 1. 187.) Dans l'espèce, une société avait été formée pour la réunion et la mise en valeur d'immeubles contigus. L'acte constitutif n'établissait ni siège social, ni raison sociale, et n'avait pas été publié : les associés tiraient argument de ces faits pour prétendre qu'ils n'avaient

(2) MM. Lyon-Caen et Renault : *ibid.*

formé qu'une association en participation, non atteinte par la loi du 29 juin 1872. Le tribunal de la Seine et après lui la Chambre civile de la Cour de cassation n'ont pas contredit le point de droit qui servait de base à ce raisonnement. Si la société a été condamnée à payer la taxe, ce n'est pas parce que la taxe est exigible des sociétés en participation : les décisions judiciaires qui nous occupent se sont bien gardées de le dire. Mais la société Klein et Duclos a dû payer l'impôt de 3 p. 100 parce qu'elle constituait une véritable société civile : Ses statuts réglaient les apports et le partage des bénéfices, et tous les éléments essentiels au contrat de société se trouvaient réunis (1).

23. — *Associations diverses.* — *Les compagnies d'assurances mutuelles* et *les sociétés de secours mutuels* ne sont pas des sociétés proprement dites, mais plutôt des *conventions aléatoires d'indemnité*. On ne peut se servir du mot « entreprises » pour les soumettre à la taxe. La même solution convient à l'égard des collectivités particulières qui, sous le nom de monts-de-piété, hospices, bureaux de bienfaisance, caisses d'épargnes, etc., constituent des établissements publics ou d'utilité publique proprement dits, et n'ont ni la nature, ni le but, ni les effets d'une société. La loi du 28 décembre 1880, relative aux sociétés dont les produits ne

(1) En ce sens, cas. civ. 9 fév. 1887. *Droit* du 11 fév. 1887. — M. Testoud : *Rev. crit.*, de 1887, p. 79 et suiv. — En sens contraire, M. E. Naquet : *Rép. Pér.*, art. 6,816, mars 1887.

doivent pas être distribués, laisse subsister ces solutions (Instr. gén. du 20 juin 1881, n° 2,651 — D. P. 1883. 5. 458 et suiv.).

Des *entreprises scientifiques ou littéraires, cercles, comices, ouvroirs, loges*, etc. peuvent être établis sous forme de sociétés. Sans doute ces entreprises sont loin de réunir tous les caractères de la société proprement dite, telle qu'elle est organisée par la loi civile ou commerciale. Elles ne sont pas organisées dans un intérêt spéculatif, ni pour réaliser des bénéfices par des opérations directes avec des tiers. Néanmoins il n'est pas impossible que ces associations, dont le but principal est la satisfaction d'un goût commun, soient organisées de façon à attribuer à chacun de leurs membres une part d'intérêt, assimilable aux parts d'intérêts dans les sociétés ordinaires, soit qu'on leur ait remis un titre d'action, soit qu'ils aient reçu tout autre titre leur en tenant lieu. Il peut donc se faire qu'il y ait une distribution de bénéfices, les charges de ces sociétés n'absorbant pas tous leurs revenus. Dès lors, dit M. Garnier, auquel nous empruntons ces considérations (*Rép. gén.* 9,519), ne se trouve-t-on pas en présence du double fait auquel s'est attachée la loi de 1872 : association de plusieurs personnes, et attribution à ces personnes de part d'intérêt ? Le savant auteur conclut à la perception de la taxe.

(1) Si l'on admet cette solution, il n'en résulte pas une atteinte à notre principe d'après lequel les véritables sociétés doivent seules la taxe. Si les entreprises dont il s'agit font une distribution de revenu suffisante pour

Aux termes de l'instruction administrative n° 2,650 (du 20 juin 1881 — D. P. 83. 5. 469), ces entreprises peuvent être atteintes également par la loi de 1880 (1).

29. — *Associations syndicales.* — Elles ont pour objet l'exécution et l'entretien de travaux ayant un caractère d'intérêt collectif. La loi du 21 juin 1865 les organise d'après deux types différents : 1° les *associations libres*, qui ont pour but certains travaux, comme l'irrigation, le drainage, les chemins d'exploitation, et pour lesquelles l'accord unanime des associés est nécessaire ; 2° les *associations autorisées*, tendant à sauvegarder la santé publique ou la propriété, et dont les prérogatives principales sont, indépendamment de la personnalité civile (1), le droit d'expropriation pour cause d'utilité publique et le droit de se constituer avec l'approbation préfectorale, dès que le consentement écrit de la majorité des intéressés, soit en nombre, soit en surface, est obtenu (2).

Les associations syndicales, qu'elles appartiennent à l'une ou l'autre catégorie, sont-elles des sociétés proprement dites, ce qui les soumettrait à la taxe de 3 p. 100 ? La négative nous paraît certaine. Un élément essentiel

que l'administration songe à percevoir la taxe, l'élément qui leur manquait pour constituer de véritables sociétés, c'est-à-dire la condition d'un gain à réaliser, cessera de leur faire défaut. On pourra y voir désormais de véritables sociétés.

(1) La personnalité leur était refusée par la jurisprudence avant 1865. La loi de 1865 la leur accorde comme aux associations autorisées.

(2) Voy. sur ces associations, M. Ducrocq. *Cours de droit administratif*, II, 825.

au contrat de société fait ici défaut : la mise en commun de choses, en vue de la réalisation de bénéfices à partager (Art. 1832 C. Civ.). Cela est évident pour les associations autorisées qui n'entreprennent que des travaux de salubrité ou des travaux défensifs contre les fléaux qui peuvent atteindre la propriété. Dans les associations libres, l'utilité générale est moins intéressée et l'esprit de spéculation anime davantage ceux qui les organisent. Mais, comme le fait remarquer M. Demasure (1), cette spéculation exerce dans bien des cas une influence directe sur la prospérité publique, et le but est « la création de bénéfices immédiats apportés à la propriété privée par des travaux d'utilité collective » et non « la création de produits ou de revenus représentant au profit de chacun des membres, le fruit de capitaux engagés ». Il n'y a donc pas société proprement dite, et la taxe de 3 p. 100, destinée à atteindre les revenus et parts d'intérêts des sociétés, ne doit pas s'appliquer ici.

Cependant l'administration de l'enregistrement a perçu la taxe à l'occasion d'emprunts contractés par les associations syndicales, et cela, en tirant argument du mot « *entreprises* » contenu dans l'art. 1 de la loi. L'administration a sans doute considéré que ces associations sont qualifiées par la loi du 21 juin 1865 comme les sociétés ordinaires (art. 5 et 10), elles ont des gérants, des assemblées générales (art. 20 et suiv.), elles

(1) A. Demasure, *loc. cit.* n° 202. — *Dictionnaire des droits d'Enregistrement*, V° Société, nos 21 et 232.

sont soumises à des conditions de publicité (art. 12), elles forment un être moral (art. 3), les personnes qui en font partie sont qualifiées d'associées (art. 7 et 17), *elles ont pour but de créer des plus-values qu'on pourrait à la rigueur assimiler à des bénéfices*, et si l'on ne peut pas la considérer comme des sociétés proprement dites, ne serait-ce pas pour elles, et pour des associations similaires, que le mot « entreprises » aurait pris place dans la loi du 29 juin 1872 ? (1).

De la taxation des emprunts contractés par les associations, à la taxation des bénéfices obtenus par les membres de ces associations, il n'y a qu'un pas, et l'administration l'eut sans doute franchi sans les difficultés d'application des par. 1 et 3 de l'art. 1 à de telles associations. En effet, elles ne sont guères susceptibles d'être organisées sous la forme de sociétés par actions. Elles ne peuvent pas non plus donner lieu à la répartition de bénéfices annuels. Elles restent donc en dehors des termes des par. 1 et 3 de l'art. 1. On pourrait avoir la pensée d'atteindre leurs revenus par l'évaluation à 5 p. 100 du capital social, d'après le procédé prévu dans l'art. 2, 3°, de la loi du 29 juin 1872. Mais le capital social est ici bien difficile à découvrir, à moins de considérer comme tel, chose inadmissible, l'ensemble des propriétés appelées à bénéficier des travaux (2).

(1) *Dict. des droits d'Enregistrement*. V. Sociétés et associations particulières, t. V, n° 91. La pratique de l'administration est approuvée par M. Besson : *op. cit.* n° 63.

(2) La question de l'application de la loi du 29 juin 1872 aux associations

SECTION II.

REVENUS IMPOSABLES.

30. — Principe : la distribution du revenu est le fait générateur de la taxe. — Division.

30. — L'intention du législateur, lorsqu'il a établi la taxe de 3 p. 100 sur le revenu des valeurs mobilières, a été d'atteindre le contribuable à raison de l'accroissement de son patrimoine. Il suffit pour s'en convaincre de se reporter au texte même de la loi éclairé sur ce point par les longues discussions des travaux préparatoires. Une contribution est prélevée directement sur les dividendes et les produits distribués aux associés ; la distribution du revenu, voilà le fait générateur de la taxe.

Ce principe résulte si bien des dispositions de la loi du 29 juin 1872, qu'il a fallu faire des lois spéciales, comme nous le verrons, pour soumettre à la taxe le revenu des sociétés dans lesquelles « les revenus *ne doivent pas être distribués* » (1).

Nous en achèverons d'ailleurs la démonstration, lorsque nous étudierons la détermination du revenu imposable dans les sociétés qui ne sont pas divisées par actions et

syndicales, n'a pas été tranchée expressément par la jurisprudence, même en ce qui concerne les emprunts. Cependant un arrêt que nous étudierons (Ch. civ. 29 août 1883), paraît favorable à la pratique de l'administration. Cet arrêt repousse la taxation d'emprunts faits par une association syndicale, non pas parce que cette association reste en dehors des termes de la loi, mais parce que, dans l'espèce, il n'y avait pas d'emprunt.

(1) Lois du 28 décembre 1881 et du 29 décembre 1884 destinées à atteindre les associations et les congrégations religieuses. Voy. ci-dessous ch. VIII.

qui n'ont pas de conseil d'administration. La question se pose alors de savoir si le mode de détermination prévu par la loi n'aboutit pas à justifier la perception, même en l'absence de toute distribution de revenu. Nous la résoudrons pas la négative.

En principe, le revenu imposable se confond donc avec le revenu distribué. Mais, si cette formule générale est à l'abri de toute objection, il n'en est pas moins fort délicat d'en limiter exactement la portée. Pour résoudre la difficulté sous ces différents aspects, nous diviserons notre section en 4 paragraphes.

§ I. — Aucune distinction n'a été faite.

§ II. — Distributions au cours de la société ou en fin d'entreprise.

§ III. — Faits équivalents à une distribution.

§ IV. — Allocation aux associés, indépendante d'une distribution.

§ I

Aucune distribution n'a été faite

31. — Absence de bénéfices. — Mises en réserve. — Un premier point semble hors de doute : c'est qu'il ne saurait être question de percevoir l'impôt sur le revenu, tant que la société n'a réalisé aucun bénéfice (1). Mais suffira-t-il que la valeur du fonds social se soit accrue depuis le moment où la société a commencé, suffira-t-il que la comparaison de l'actif social d'aujourd'hui avec l'actif social qui existait à l'origine des opérations de la

(1) Voy. cependant ci-dessous p. 57, note 1.

société, prouve que celle-ci a prospéré (1), pour qu'on puisse la soumettre à l'impôt. Nous ne saurions l'admettre. Les revenus de la société, tant qu'ils ne sont pas distribués, ne profitent pas aux associés. Sans doute la bonne situation de la société a pu donner une plus-value à leurs titres ; mais ce n'est pas là ce que le législateur a eu en vue. L'enrichissement du patrimoine des associés au moyen de valeurs sorties du fonds social justifiera seul la perception de la taxe.

Ce principe a inspiré une décision du ministre des finances du 12 juin 1885. Une société peut être constituée en avance à l'égard de l'administration, lors de la liquidation de la taxe qui s'effectue comme nous le verrons à la clôture de chaque exercice. Aux termes du décret du 6 déc. 1872, l'excédent versé doit être remboursé, si la société « cesse de donner des bénéfices. » Mais que se passera-t-il si la société ayant réalisé des bénéfices, ne distribue cependant aucun revenu ? La décision ministérielle répond, d'accord en cela avec l'esprit de la loi, que le remboursement doit avoir lieu, car c'est le revenu personnel de l'associé que le législateur a voulu atteindre, et non les bénéfices et produits réalisés par la société. Cette décision est venue réformer une solution contraire de l'administration de l'enregistrement, du 26 déc. 1884 (D. P. 1885. 5. 511.)

(1) C'est à l'ensemble de ces circonstances qu'on reconnaît qu'une société est en bénéfices. V. Dalloz, V^o Société, n^o 384. Pardessus, t. IV, n^o 999. Paul Pont, n^o 428.

Nous ne pouvons qu'approuver deux solutions déjà anciennes de l'administration, conçues dans le même esprit que la décision ministérielle de 1885, et prescrivant de ne pas percevoir la taxe, lorsqu'une partie des bénéfices est distraite de la répartition pour constituer un fonds de réserve (Sol. des 8 fév. et 21 av. 1873). On avait reconnu précédemment que les mises en réserve ne constituent pas, lorsqu'il s'agit du droit d'abonnement au timbre, ce que les lois de 1850 et 1857 appellent des bénéfices proprement dits (Cas. 13 juillet 1870, *Contrôleur*, n° 14,625). Elles sont bien moins encore des revenus taxés par la loi du 29 juin 1872. Nous aurons à nous demander si les sommes mises en réserve ont le caractère de revenus lorsqu'elles sont réparties plus tard et viennent accroître le produit de l'année au moment où on les distribue. Mais jusqu'à ce moment l'associé n'est pas certain de les recevoir : dès demain elles peuvent être absorbées par un événement imprévu, dont elles ont précisément but de mettre la société à l'abri (V. Garnier *Rép. Gén.* n° 9,548).

§ II

Distributions faites au cours de la Société ou en fin d'entreprise.

32. — Distinction.

A.

Restitution d'apports.

32 bis. — Amortissement. Distribution du capital social.

B.

Distribution de produits.

33. — Sens du mot « produits ». Controverse.

34. — Société en cours : toute distribution de produits subira la taxe.

35. — Jurisprudence.

36, 37, 38. — Fin de l'entreprise. Pas de taxe de 3 p. 100 au cas de partage.

39. — Jurisprudence.

32. — *Distinction.* — Nous sommes en présence d'une distribution faite aux associés : une valeur passe du patrimoine social dans leur patrimoine propre. Faut-il admettre dans tous les cas l'exigibilité de la taxe ? Cette distribution n'aura pas toujours le même caractère : tantôt elle constituera une restitution d'apport, tantôt il s'agira d'une distribution de produits. La solution ne sera pas la même dans l'une et l'autre hypothèse.

A.

Restitution d'apports.

32 bis. — *Amortissement. Distribution du capital social.* — Les apports des associés constituent ce qu'on appelle le *capital social*. Ce capital permet à la société d'effectuer les opérations pour lesquelles elle s'est formée : il est la garantie des créanciers sociaux et ne peut être augmenté sans le consentement des associés.

Souvent aussi, en dehors de la société, des apports sont versés aux termes des statuts, pour constituer un *fonds de réserve spécial*.

En dehors des apports des associés, le *fonds social* (qu'il importe de ne pas confondre avec le *capital social*) comprend tout ce qui est acquis d'une manière quel-

conque à la société, c'est-à-dire les bénéfices de l'exploitation et les gains de toute nature.

Supposons qu'une société restitue leurs apports à ses associés. Au cours de l'entreprise, par exemple, elle juge opportun de supprimer le fonds de réserve spécial formé d'une partie des apports, et d'affecter ce fonds de réserve à la libération partielle des actions. Le plus souvent cette restitution d'apports aura lieu en fin d'entreprise. Des distributions partielles seront faites pour amortir le capital de la société ou bien il sera procédé au partage de ce capital.

Il semble évident que dans tous ces cas il ne peut être question de percevoir l'impôt *sur le revenu* des valeurs mobilières. Il ne s'agit pas d'une distribution de revenus, la matière imposable fait défaut, et le titre même de cet impôt proteste contre l'idée de sa perception en pareil cas.

Cependant cette solution imposée par la logique n'a pas toujours prévalu sans l'intervention de décisions judiciaires.

Une solution de l'administration, du 24 octobre 1884, s'inspire de nos principes à propos d'une restitution d'apports par une société en cours. « En principe, les fonds versés par les associés pour être mis en réserve ont le caractère d'apports au même titre que ceux destinés à former le capital social (Cass., Req., 2 avril 1883. — Comp. Cass., 24 janvier 1876 ; — Soissons, 3 janvier 1883). Si donc une société emploie une partie de la réserve, constituée au moyen de sommes fournies par

les actionnaires, à payer la dette des mêmes associés, elle ne fait en réalité que leur restituer, sous une forme indirecte, une partie de leur apport. Et il est bien établi qu'une telle opération n'a pas les caractères d'une distribution de bénéfices, c'est-à-dire d'un excédent d'actif acquis par la société, en sus des apports réunis des associés (Seine, 4 janvier 1878 ; Apt, 14 mars 1876). D'où la conséquence que les sommes distribuées ainsi à titre d'amortissement du capital ne sauraient être soumises à l'impôt de 3 p. 100 » (J. E., n° 22,410).

L'application de la même règle à une société dissoute a été faite par un jugement du tribunal de la Seine, du 4 janvier 1878. La société des ponts, gare et ports de Grenelle avait cédé à la ville de Paris les droits de péage, garage, etc. qui constituaient son actif, et des annuités avaient été payées aux actionnaires, pour prix de cette cession. Ces annuités constituant le prix et la représentation du fonds social, le tribunal de la Seine n'a pas admis l'exigibilité de la taxe. Il s'est inspiré de cette considération que « l'impôt logique lorsqu'il consiste en un prélèvement sur l'accroissement de la fortune privée, obtenue par l'association des capitaux, serait inique si, dans son application, il avait pour résultat de diminuer les capitaux eux-mêmes mis en commun (1) » (D. P. 1879. 3. 23).

(1) Il peut arriver cependant que des distributions soient faites aux dépens du fonds social, sans qu'il ait reçu aucun accroissement depuis la fondation. Fréquemment, au début des entreprises, des *dividendes ou intérêts* sont pris sur le fonds social. Cette distribution qui justifie la percep-

B.

Distribution de produits.

33. — *Sens du mot « produit ».* — Une société fait aux associés une distribution dans laquelle on ne peut plus voir une restitution d'apports. La chose distribuée sera-t-elle considérée dans tous les cas comme un revenu imposable? Pour résoudre cette question, rappelons et précisons les termes mêmes de la loi. Elle frappe « les intérêts, dividendes, revenus et *tous autres produits* des actions... et les intérêts, *produits* et bénéfices annuels des parts d'intérêts et commandites. »

Si nous n'avions que le mot *revenu*, nous devrions prendre ce mot dans son acception habituelle, et entendre par là ce qu'on retire annuellement d'une chose, par exemple les intérêts d'un capital, les fruits d'une propriété. L'idée de périodicité nous paraîtrait essentielle. Mais la règle posée par la loi est conçue en termes aussi généraux que possible, et le mot « revenu » est accompagné de plusieurs autres dont la présence dans le texte mérite une explication.

On a proposé de ne voir là que l'une de ces redondances habituelles au législateur, quand il pose des règles destinées à assurer la perception d'impôts. Il en serait ici comme des mots « entreprises » et « *compa-*tion des droits de timbre d'abonnement, lesquels ne sont dus, en principe, qu'en présence de bénéfices réalisés, devra aussi motiver l'exigibilité de la taxe sur le revenu (en ce sens, Garnier, *Rép. Gén.* n° 9,547). Mais remarquons qu'en ce cas, il s'agit de *dividendes et intérêts*, lesquels sont expressément visés par l'art. 1^{er} de la loi.

gnies » corroborant le mot « société » et le législateur n'aurait eu qu'un but : « prévenir toutes les tentatives qui pourraient être faites pour dissimuler, sous des dénominations trompeuses, le revenu des valeurs mobilières (1) ». A l'appui cette opinion, on fait remarquer que, si le mot « produit » est employé sans qualificatif dans l'art. 1^{er}, 1^o, il est répété, et cette fois avec le qualificatif « annuel », dans les par. 2 et 3 du même article. Enfin, on invoque un dernier argument « l'analyse de la loi tout entière et du décret qui l'a suivie, montre que la périodicité de la taxe a été établie en corrélation avec la périodicité du revenu qu'elle doit atteindre (2) ».

Au contraire, d'autres auteurs considèrent que le législateur, en parlant de produits, a voulu atteindre des distributions qu'on n'aurait pu considérer comme de simples revenus (3). Toute distribution faite aux associés, dès qu'il ne s'agit pas d'une restitution d'apports, entraînerait la perception du droit. Si les paragraphes 2 et 3 de l'art. 1 parlent de *produits annuels*, si la taxe est périodique, quel argument peut-on tirer de là ? Presque toujours le revenu imposable sera périodique lui-même, et les textes ont dû être rédigés en vue du « *plerumque fit* ». D'ailleurs, comme nous le verrons, toutes les difficultés relatives à l'interprétation du mot *produit* ont été

(1) Demasure, *loc. cit.* n° 204 et suiv.

(2) Demasure, *ibid.*

(3) Garnier, *Rép. gén.* n° 9,547. — *Dictionnaire des droits d'Enregistrement*, t. I, V^o Actions et obligations, n° 224 et suiv. n° 226.

soulevées à propos de revenus d'actions ; or, le par. 4 de l'art. 1, relatif à ces revenus, emploie le mot *produit* sans le faire suivre du qualificatif « *annuel* » qui ne se trouve que dans les par. 2 et 3.

Les travaux préparatoires de la loi du 29 juin 1872 sont favorables à la plus large interprétation de notre article.

« La commission s'est attachée, disait le rapporteur de l'un des projets qui a donné naissance à la loi du 29 juin, à rechercher les différents revenus partout où on peut les constater... et à atteindre les fortunes dans les éléments très divers et très différents qui les composent (1). » On sait que le désir d'éviter toute inquisition dans les affaires privées fit seul repousser une partie des dispositions du projet Casimir Périer. Mais dans la partie de ce projet qui subsiste, c'est-à-dire dans la loi du 29 juin 1872, l'idée première du projet a été maintenue. On a voulu atteindre sans exception tous les bénéfices que les associés réalisent au cours de la société.

S'il en était autrement, il serait trop facile d'éluder la loi. Il suffirait de faire chaque année des retenues considérables sur les bénéfices réalisés, d'augmenter ainsi les réserves du fonds social, puis de procéder en bloc à la distribution des bénéfices accumulés pendant plusieurs années. Ne sera-t-on pas à l'abri de la taxe, s'il faut admettre que les bénéfices ont perdu leur caractère de revenus par suite de l'incorporation au fonds social ?

L'administration, sans doute, pourrait essayer d'éta-

(1) V. Note de Dalloz sous l'arrêt du 29 avril 1884 — D., P. 84. 1. 421.

blir la fraude ; mais comment arriver à ce résultat, sinon au moyen de ces recherches inquisitoriales, ou tout au moins de ces discussions minutieuses des bilans annuels, que le législateur avait tant à cœur d'éviter (1) ? La loi n'a-t-elle pas employé le mot « produits » pour prévenir ce résultat ?

34. — Société en cours. *Toute distribution de produits subira la taxe.* — Les arguments de ce dernier système nous semblent irréfutables, lorsqu'il s'agit d'une distribution de produits effectuée au cours de la société. Nous nous y rallions complètement pour ce cas, tout en faisant nos réserves pour les distributions en fin d'entreprise dont nous nous occuperons tout à l'heure.

Sans doute cette solution aboutit à soumettre à l'impôt sur le revenu la distribution de produits incorporés au fonds social, et ayant pris le caractère de capital. Mais cette conséquence ne nous arrête pas, du moment qu'il faut l'admettre pour donner tout leur effet aux dispositions de la loi. On objectera vainement que l'assemblée nationale s'est toujours montrée hostile à *l'impôt sur le capital*. Nous aurons plus loin l'occasion de définir le système d'impôt connu sous ce nom. Disons tout de suite qu'il se caractérise par son assiette et qu'il atteint le contribuable à raison du capital fixe qu'il possède. Il n'a rien de commun avec certaines taxes qui, comme les droits de mutation, frappent la circulation ou

(1) V. motifs du jugement du tribunal de la Seine, du 22 juin 1877 (D. P. 78. 5. 469).

l'échange des capitaux. Il n'a rien de commun non plus avec l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, qui a pour but d'atteindre les bénéfices réalisés au moment où ils parviennent entre les mains des associés, et dont la perception n'est possible qu'en présence d'une distribution faite à ces associés ou d'un fait équivalent. Même au cas où la distribution taxée aura eu pour effet de répartir des capitaux, la taxe aura un caractère bien différent de ce que l'on appelle, dans la science économique et financière, l'impôt sur le capital.

35. — *Jurisprudence.* — La jurisprudence, chaque fois qu'elle a eu à se prononcer sur l'application de la loi, à l'occasion d'une distribution de produits faite au cours de l'entreprise, s'est montrée favorable à la perception. Toute distribution de produits sera soumise à la taxe, quelle que soit l'origine de ces produits, qu'ils aient ou non un caractère périodique, et quelle que soit la forme adoptée pour leur distribution. Parcourons les principales espèces.

1° *Produits d'origine étrangère.* — Il importe peu qu'une société française retire ses bénéfices d'établissements exploités en France ou à l'étranger. La totalité des dividendes distribués aux associés doit subir l'impôt. On prétendra vainement que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est un impôt réel direct et territorial, et qu'il ne doit atteindre que les valeurs françaises.

C'est une erreur. La corrélation étroite qui unit la

taxe établie par la loi du 29 juin 1872 aux autres taxes établies sur les valeurs mobilières (timbre et transmission) entraîne la perception même sur les dividendes provenant des bénéfices réalisés par l'établissement étranger : le droit de transmission est en effet perçu sur les actions d'une société française qui exploite des travaux publics à l'étranger (Cas. 20 juin 1870 — D. P. 70. 1. 416). Une solution analogue s'impose en notre matière. Nous verrons qu'une société étrangère n'exploitant aucune entreprise en France, et n'y ayant aucun bien, doit acquitter la taxe de 3 p. 100 pour ceux de ses titres qui sont cotés, négociés, exposés en vente, ou émis en France (loi du 29 juin 1872, art. 4). Comment une société française qui n'a qu'une partie de son exploitation à l'étranger échapperait-elle à la taxe pour les dividendes afférents à cette exploitation? (Société d'Anancy et Pont. Cas. Req. 21 juin 1880 — D. P. 80. 1. 466).

2° *Bénéfices réalisés avant 1872.* — Peu importe également que la distribution porte sur des bénéfices réalisés avant ou après la mise à exécution de la loi du 29 juin 1872. Puisque le fait générateur de la taxe est la distribution du revenu, cette taxe sera exigible à l'occasion de toute distribution opérée depuis que la loi est en vigueur, sans qu'il en résulte une atteinte au principe de la non-rétroactivité des lois (Cas. civ. 28 mai 1884 — D. P. 84. 1. 465) (1).

(1) Dans le même sens, Cass. civ. 18 janvier 1887. *J. le Droit*, du 20 janvier 1887. — *Rép. Pér.* mars 1887, n° 6,819. V. ci-après n° 74.

3° *Produit venant d'un don.* — Un tel produit n'est pas périodique et la distribution qui en est faite par une société ne sera probablement pas suivie d'une seconde distribution provenant d'une cause semblable. De plus, il s'agit d'un produit qui a le caractère de capital. Ces circonstances n'ont pas empêché le tribunal de la Seine et la chambre des requêtes d'approuver la perception effectuée à propos d'une telle distribution (Jugement du 22 février 1878 et arrêt du 18 mars 1879. *Société de la Pantographie Voltaïque.* — D. P. 79. 1. 294).

4° *Distribution sous forme d'augmentation des anciens titres, ou de remise de nouveaux titres.* — La distribution des produits est également soumise à la taxe, sans qu'il y ait lieu de se préoccuper de la forme adoptée pour cette distribution. Deux arrêts du 7 juin 1880 (D. P. 80. 1. 466) ont appliqué cette règle à deux espèces particulièrement intéressantes. Nous y trouvons des indications précieuses sur la question de savoir ce qu'il faut entendre au juste par distribution de revenu. Dans l'une des espèces (Belle-Jardinière), une clause statutaire prévoyait l'accroissement du fonds de réserve au moyen de retenues annuelles sur les bénéfices, puis la distribution de nouveaux titres aux actionnaires, en remplacement des anciens, chaque fois que les fonds de réserve se seraient accrus d'une certaine somme. La Cour a vu là une distribution de revenu, passible de la taxe, le patrimoine des associés s'étant accru à l'aide de bénéfices

sortis du patrimoine social. — Mais, objectait-on, ces bénéfices se sont incorporés au fonds social, et dès lors leur distribution est une distribution de capital ! La Cour ne s'est pas arrêtée à cette objection. L'affectation d'une part des bénéfices au fonds social lui a paru résulter de la volonté même des actionnaires, cette volonté s'étant manifestée par leur adhésion aux statuts. La part ainsi affectée avait le caractère de revenu ; elle conservera ce caractère au point de vue de la taxe. — Dans l'autre espèce, les circonstances étaient à peu près les mêmes, seulement l'attribution des réserves s'était faite non en vertu d'une clause statutaire, mais en vertu d'une délibération des actionnaires, et les nouveaux titres représentaient seulement l'augmentation du capital, au lieu d'être substitués aux anciens.

5° *Répartition de réserve au cours de l'entreprise.* — Une telle répartition n'est-elle pas un partage, plutôt qu'une distribution de revenu passible du droit de 3 p. 100. Cette opinion, soutenue devant le tribunal de la Seine, a été repoussée par un jugement du 22 juin 1877 (D. P. 78. 5. 469). Le législateur a été inspiré par une double pensée : « Prévenir toute difficulté entre la régie et les sociétés sur la quotité des bénéfices réalisés par celles-ci, et prélever la taxe au moment où l'associé touche son revenu, sans qu'il puisse s'élever aucune contestation sur son importance. » C'est pourquoi, continue le jugement, il a admis comme fait générateur de l'impôt « la distribution aux actionnaires d'un dividende ou pro-

duit quelconque, à quelque époque qu'elle ait lieu pendant la durée de la société ».

La même question a été tranchée par la Cour de cassation. La compagnie des mines d'Anzin ayant distribué à ses associés des actions acquises d'une autre société et incorporées au fonds social (1), prétendit ne payer que le droit gradué des partages (loi du 28 fév. 1872, art. 1, 5°), et le tribunal de Valenciennes rendit un jugement favorable à ses prétentions. La taxe de 3 p. 100 sur le revenu ne lui parut applicable qu'aux bénéfices ayant le caractère de fruits ou revenus des actions, à l'exclusion des produits qui constituent un capital. Saisie par un pourvoi de l'administration, la Cour de cassation s'est prononcée de la manière la plus catégorique en faveur de l'opinion contraire. La perception du droit de 3 p. 100 est légitime, car « les bénéfices et produits que la loi a voulu atteindre ne consistent pas seulement dans les fruits et revenus périodiques, mais aussi dans l'augmentation même du patrimoine commun, du moment que la société fait volontairement passer dans le patrimoine des associés l'excédent de valeur que le fonds social a obtenu » (Cass. civ. 29 av. 1884. — D. P. 84. 1. 421). Cet

(1) Cette incorporation avait été reconnue à propos d'une autre affaire par la Cour de Grenoble et la Cour de cassation (14 mars 1877. — D. P. 77. 1.353).

Il ressortait des circonstances de la cause que le capital de la société s'était accru depuis la fondation. C'est à raison même de cet accroissement que la distribution avait eu lieu. L'arrêt relate cette circonstance avec un soin qui prouve que sa décision eut été différente si la société n'avait pas prospéré depuis ses débuts.

arrêt résoud la question *in terminis*. La distribution de réserves en cours d'entreprises, lorsque le capital social s'est accru et que cet accroissement même provoque la distribution, doit entraîner la perception de la taxe.

36. Fin de l'entreprise. Pas de taxe de 3 p. 100 au cas de partage. — Si nous nous plaçons en présence de distributions de produits effectuées au terme de l'entreprise, maintiendrons-nous notre solution précédente? — Nous pouvons d'abord écarter des points qui ne font aucun doute. S'il s'agit de restitutions d'apport aux associés, nous avons vu que ces opérations ne tombent pas sous l'application de la loi du 29 juin 1872. — Au contraire, lorsqu'une société est en cours de liquidation, tant que l'être moral survit, il faut admettre sans hésitation que la taxe de 3 p. 100 continue à être exigible sur les dividendes des actions et parts d'intérêts (et à plus forte raison sur les intérêts des emprunts et obligations. Cass. civ. 19 janv. 1887. *Rep. pér.* 6,819). Seulement, cette règle ne s'applique qu'aux distributions de revenu indépendantes des opérations par lesquelles sera réparti l'actif social.

S'il s'agit d'opérations ayant pour but la répartition entre les associés du fonds social, et que ce fonds contienne non seulement les apports primitifs, mais encore des valeurs mises en réserve au cours de la société, que faut-il décider à l'égard de ces dernières valeurs? Faut-il percevoir le droit de 3 p. 100 à l'égard de tout ce qui augmentera l'avoir personnel des associés, au lieu de

constituer un simple remboursement d'apports ? On l'a soutenu, et la généralité du mot « produits » peut être invoquée en faveur de cette solution (1). Si par ce mot le législateur a entendu frapper tout ce qui est acquis à l'associé en sus de sa mise, qu'importe que cette acquisition ait lieu au cours de la société ou au moment de sa dissolution ? La loi a employé des termes très généraux en vue de prévenir la fraude : eh bien, si la répartition des réserves en fin d'entreprise n'est pas considérée comme une distribution de produits passible de la taxe, la loi pourra être éludée au moyen du calcul suivant. Prévoyant une dissolution prochaine, les associés mettront en réserve sinon la totalité au moins le plus net des bénéfices annuels, puis se les partageront lors de la liquidation sans payer la taxe de 3 p. 100. Si l'on ne veut pas que l'administration en soit réduite à établir cette fraude à l'aide de recherches et de constatations quelque peu inquisitoriales, il faut admettre le système préventif, c'est-à-dire la plus large application de la taxe et la plus large interprétation du mot « produits ».

Ces raisons sont celles qui nous ont déterminé à admettre l'exigibilité de la taxe à propos de toute distribution de produits en cours d'entreprise.

Cependant, malgré l'analogie apparente des situations, il nous semble que maintenant la solution contraire doit être préférée. Une considération s'impose ; la répartition des réserves en fin d'entreprise est un par-

(1) En ce sens, Garnier, *Rép. Pér.* 6,126. Besson, *op. cit.* n° 96, 97, 98.

tage. Cette considération, il est vrai, a été parfois invoquée même pour une répartition de réserves effectuée au cours de la société. Mais à ce moment, les circonstances ne sont pas les mêmes. Une telle répartition au cours de la société est *un fait anormal*; quel que soit le nom qu'on lui donne, elle aurait alors les apparences suspectes d'une *distribution de revenu déguisée*. Pour prévenir des contestations fâcheuses, pour assurer le rendement de la taxe, on a pu voir dans le fait de l'attribution des réserves aux associés par une société prospère une distribution de revenu passible de la taxe. En fin d'entreprise, au contraire, *l'opération normale*, l'acte imposé par la force des choses, c'est le partage. Si l'on peut encore craindre un calcul intéressé pour éluder la loi, la recherche de la fraude peut d'ailleurs être accordée à l'administration, sans susciter les mêmes inconvénients qu'au cours de la société. Outre que la fraude sera plus rare, l'investigation dans les affaires de la société sera moins dangereuse, le secret des opérations sociales n'aura plus besoin d'être aussi strictement gardé.

37. — *Autre argument. La loi du 28 février 1872.* — Il ne faut pas oublier qu'à la veille de voter la loi du 29 juin 1872, l'Assemblée Nationale remplaçait l'ancien droit fixe des partages par un nouveau droit qui, au point de vue mathématique, a tous les caractères d'un *droit proportionnel*. La loi du 28 février 1872 établissait en effet pour les partages et certains autres actes, un droit connu dans l'usage sous le nom de droit *fixe gra-*

dué. Or l'acte qui a pour objet la répartition de l'actif social entre les associés, aux termes de la société, est incontestablement un partage, que cet actif comprenne simplement les apports originaux, ou qu'il se soit accru de sommes mises en réserve. En droit civil, il est impossible de lui donner un autre nom. Nous inspirant de ce grand principe d'interprétation, qu'on doit s'écarter le moins possible des déductions de la « *stricta juris civilis ratio* » lorsqu'il s'agit de qualifier un acte au point de vue de la perception de l'impôt, nous sommes amenés à nous demander s'il n'est pas dérogé à ces déductions en ce qui concerne les partages, par la loi du 29 juin 1872. Nous voulons bien admettre, non sans quelque scrupule, que le nom de partage soit refusé aux répartitions de réserves en cours d'entreprise, à cause du caractère indécis de ces opérations. Mais, en fin d'entreprise, lorsque la répartition a tous les caractères d'un partage et ne peut guères voiler une autre opération, nous cherchons vainement dans la loi du 29 juin 1872 une disposition qui permette de percevoir un autre droit que le droit gradué de partage. S'il en était autrement, il faudrait admettre qu'à quatre mois d'intervalle le législateur aurait établi deux droits proportionnels différents pour un même acte.

38. Considération pratique. — Une considération tirée de la législation qui régit notre taxe, nous oblige d'ailleurs à reconnaître que sa perception est impossible quand il s'agit de la répartition des réserves en fin d'entreprise. Les sociétés, comme nous le verrons, font l'a-

vance du droit de 3 p. 100 sauf leur recours postérieur contre les associés. Elles sont débitrices de la taxe à l'égard de l'administration : les actionnaires et les intéressés ne peuvent être directement recherchés. Or, parmi les obligations de la société, au point de vue du paiement de la taxe, figure celle de déposer, dans les 20 jours, l'acte qui constate la distribution des revenus. Si le partage des réserves est considéré comme un acte de distribution, qui fera le dépôt de cet acte ? La société ? mais elle n'existe plus ! les copartageants ? mais aucune loi n'exige que le partage pur et simple soit soumis à l'enregistrement dans un délai déterminé ! La difficulté semble insoluble à moins qu'on ne supplée au silence de la loi en imposant le dépôt aux anciens associés. Mais on avouera que compléter la loi, c'est une singulière façon de l'interpréter (1).

39. — *Jurisprudence.* — Les tribunaux ont été souvent saisis de difficultés relatives à une répartition de réserve en fin d'entreprise. Il faut d'ailleurs remarquer que, dans toutes les hypothèses soumises à leur appréciation, il s'est agi de sociétés en état de liquidation : cette circonstance relatée dans les jugements n'a pas été sans influencer sur les solutions qui ont prévalu.

Tous ces jugements sont défavorables à notre opinion.

(1) En ce sens Demasure, *op. cit.* n° 211. — Au cas où la société passe par l'état de liquidation, ce dépôt pourra être exigé du liquidateur ; mais au cas de dissolution pure et simple, cette ressource qui d'ailleurs n'est pas prévue par la loi, n'existera même plus.

Un jugement du tribunal de Lyon du 29 juillet 1884 (*Rép. pér.*, n° 6,127), considère « qu'il serait d'autant plus contraire à la pensée de la loi de soustraire à l'application de l'impôt la période de liquidation des sociétés, que *c'est précisément alors que se font en général les principales distributions*, et que la fraude deviendrait facile par le retard systématiquement apporté à la date des répartitions ».

Un jugement du tribunal de la Seine du 18 déc. 1885 (*Rép. pér.*, n° 6,623) admet que la distribution de valeurs industrielles aux actionnaires d'une société en fin d'entre-prise, par le liquidateur de cette société, doit donner lieu au droit de 3 p. 100 si les titres distribués ont une valeur supérieure au capital de l'ancienne société. Pour tout ce qui excède le montant de l'ancien capital il y a une distribution de bénéfices passible de l'impôt sur le revenu (1) ».

Ainsi, alors que toute distinction entre la portion de bénéfices affectée à la réserve, et la portion distribuée, a disparu en fait, alors que toutes les fractions de l'actif social sont confondues dans une seule masse à partager après déduction du passif, l'administration pourra encore dire que dans une certaine limite il y a distribution de bénéfices !

Mais l'opération est si bien un partage *pour le tout*, qu'un jugement favorable à la perception de l'impôt sur le revenu a dû le reconnaître en termes formels ? Seule-

(1) Ce jugement vient d'être confirmé par un arrêt de la Cour de cassation du 9 février 1887, *J. le Droit*, du 11 février.

ment que le contribuable se garde de triompher : toute la somme répartie subira le droit gradué des partages, puisque l'opération est un partage — mais l'opération est en outre, jusqu'à concurrence de certaine somme, une distribution de bénéfices, et dans les limites de cette somme, le droit de 3 p. 100 viendra se superposer au droit gradué des partages. Cette théorie se trouve nettement exposée dans un jugement du tribunal de Lyon du 16 avril 1886 : « le droit gradué perçu lors de l'enregistrement de la délibération de l'assemblée générale des actionnaires, contenant partage de l'actif de la société, est un droit d'acte qui a été et qui demeure acquis au trésor, du moment que le partage a été *soumis à la formalité* de l'enregistrement ; ce droit n'a rien de commun avec la taxe de 3 p. 100 et s'applique à *un fait entièrement distinct* » conclusion : le droit de 3 p. 100 sera payé « à raison de la transmission des bénéfices par la société à l'associé, et le droit des partages, salaire de la formalité, doit nécessairement être liquidé sur la totalité de l'actif net partagé ».

Ce droit salaire, à la vérité, est devenu depuis 1872 un véritable droit proportionnel ; qu'importe : un double droit proportionnel sera perçu à l'occasion d'une même répartition ! Eh bien, cette conclusion nous paraît la meilleure condamnation de l'opinion que nous avons combattue. Malgré toutes les subtilités de raisonnement, on ne nous fera jamais admettre que le législateur de 1872 ait voulu consacrer un pareil résultat. Nous souhaitons

que la Cour de cassation soit saisie de la question, dans les termes où elle s'est posée devant le tribunal de Lyon, et la tranche *in terminis*.

A plus forte raison, refuserons-nous d'admettre la perception du droit de 3 p. 100 au cas où une répartition du fonds social mettra fin à l'entreprise, sans que la société passe par l'état de liquidation. Le caractère de partage sera encore plus nettement accusé, et l'absence de toute personne chargée de déposer l'acte de distribution dans les deux mois (V. n° 38) rendra la perception encore plus difficile que dans les autres cas. Cependant, bien que la jurisprudence n'ait pas eu à se prononcer dans cette hypothèse, l'opinion favorable à la perception maintient même ici ses déductions rigoureuses (1).

§ III

Faits équivalents à une distribution de revenu

40. — Extinction du passif grevant un apport.

41. — Avance de droits non réclamée.

40. — *Paievements effectués par une société en l'acquit de ses associés.* — Il n'est pas toujours nécessaire que l'associé encaisse réellement quelque chose, ni qu'il reçoive une valeur quelconque, deniers, nouveaux titres, etc., pour qu'il y ait lieu à la perception de l'impôt. Si d'ordinaire le fait générateur de la taxe est la distribution d'un revenu, il peut se produire quelque chose d'équivalent au point de vue de la perception.

(1) Garnier, *Rép. pér.* n° 6,126. — M. Besson, *op. cit.* n° 98.

Pour s'en convaincre, il suffit de relater les termes dans lesquels la question s'est posée.

Voici une première espèce qui a fait l'objet d'un arrêt de la Chambre des requêtes, en 1879. Le liquidateur de la société « l'Approvisionnement » avait fait apport de tout l'actif de cette société à une autre société dite « Régie du marché aux bestiaux », et avait reçu en échange de cet apport un certain nombre d'actions. Le liquidateur de « l'Approvisionnement », en recevant les actions de la société la « Régie du marché aux bestiaux », avait d'ailleurs donné à cette société le mandat irrévocable d'employer à l'extinction du passif grevant son apport (c'est-à-dire l'actif de l'Approvisionnement) toute part de dividende à laquelle il aurait droit comme titulaire des actions reçues par lui en échange de son apport. Par suite de cet arrangement, il arriva que les actions ne reçurent que les $\frac{2}{3}$ des bénéfices attribués intégralement aux actions souscrites en numéraire, le tiers retenu par la société ayant servi à acquitter le passif de l'ancienne société « l'Approvisionnement ». L'administration prétendit que les sommes ainsi versées en l'acquit de « l'Approvisionnement », devaient être considérées comme des dividendes, et dès lors soumises à la taxe de 3 p. 100. Le jugement du tribunal civil de la Seine du 7 juin 1878 et l'arrêt de la Chambre des requêtes du 21 avril 1879, déclarèrent cette prétention fondée (D. P. 1879. 1. 364).

² 41. — *Avance de droits non réclamée.* — Il peut se

faire qu'une société paie quelque chose en l'acquit des associés dans d'autres circonstances. Ainsi, aux termes de la loi du 29 juin 1872, les sociétés font l'avance de la taxe de 3 p. 100 sur le revenu des valeurs mobilières, bien que cette taxe soit mise par la loi à la charge des actionnaires. Que se passera-t-il si une société s'abstient de répéter contre les actionnaires les sommes qu'elle a ainsi avancées pour eux? Elle leur procurera de ce chef un véritable bénéfice, et il convient d'en ajouter le montant pour la liquidation de l'impôt aux dividendes et intérêts distribués (Civ. Rejet. 6 juil. 1880 — D. P. 80. 1. 393). — Mais l'impôt sur le revenu n'est pas le seul qui frappe spécialement les valeurs mobilières. La loi du 23 juin 1857 établit un droit de transmission dont les sociétés doivent faire l'avance, un recours leur étant d'ailleurs également réservé (art. 7) contre le porteur des titres. Dans ce cas encore, si la société supporte définitivement la taxe applicable à ses actions, le paiement de la taxe représente pour le détenteur des titres un véritable supplément de dividende, un accroissement du produit de l'action sujet à l'impôt de 3 p. 100 (Décision min. des finances, 24 septembre 1883 — D. P. 85. 1. 497) (1).

En sera-t-il de même en ce qui concerne le droit de timbre établi par la loi du 5 juin 1850? Une solution de

(1) Cette décision du ministre des finances déclare qu'en ce qui concerne les obligations, on ne peut pas voir véritablement un supplément d'intérêts dans la non-répétition de ces taxes par les sociétés; par suite, pas de taxe de 3 p. 100. Nous verrons plus loin sur quoi se fonde cette décision.

l'administration du 23 juillet 1885 décide que non (D. P. 1886. 3. 63). L'art. 14 de la loi de 1850 impose aux sociétés l'obligation de payer l'impôt du timbre, sans leur accorder aucun recours contre les propriétaires des titres. Le droit de timbre ne constitue donc pas, comme l'impôt sur le revenu, ou le droit de transmission, une charge des actionnaires, mais bien une charge sociale, et la société qui l'acquie ne paie rien en l'acquit des associés.

Les décisions de l'administration et les documents judiciaires que nous venons d'analyser dans ce paragraphe nous paraissent parfaitement logiques et fondés sur une saine interprétation de la loi du 29 juin 1872. Cette loi atteint tous les revenus que les sociétés peuvent produire, quels qu'ils soient et sous quelque dénomination qu'ils puissent être déguisés : Chaque fois que le patrimoine des associés s'enrichira du fait de la société, la perception de la taxe sera légitime.

§ IV

Allocations n'ayant pas le caractère d'une distribution de revenus.

42. — Fournitures faites par des associés.

43. — Abandon de la jouissance d'un immeuble. Bail ou apport ?

44. — Participation aux bénéfices dans les sociétés coopératives.

42. — *Fournitures faites par des associés.* — Il peut se faire qu'une portion des bénéfices sociaux soit allouée en vertu des statuts à des associés autrement qu'à titre de

revenu, et que par suite il n'y ait pas lieu à la perception de la taxe à raison de cette allocation. Ainsi il est convenu que les actionnaires feront des fournitures à la société, et qu'une part de bénéfices leur sera attribuée proportionnellement à leurs livraisons. Faut-il voir dans le dividende qui leur est ainsi distribué un produit de leurs capitaux, ou un supplément de prix de leurs fournitures? Le tribunal de Cognac n'a vu là qu'un supplément de prix, et n'a pas autorisé la perception de la taxe (26 janv. 1875. Société des propriétaires vinicoles de Cognac. D. P. 76. 5. 471).

43. — *Abandon de la jouissance d'un immeuble. — Bail ou apport?* — Il faut, d'ailleurs, ne s'engager dans cette voie qu'avec beaucoup de réserve, et ne pas oublier que la jurisprudence admise par la Cour de cassation entraîne la perception de la taxe sur toutes les distributions faites aux associés, dès que ces distributions leur sont faites en raison d'apports. En effet, d'après cette jurisprudence, la loi frappe le revenu de tous les capitaux engagés, par suite les revenus de tous les apports. Ainsi, l'un des associés abandonne à la société, dans l'acte constitutif de l'association, la jouissance temporaire d'un immeuble, et stipule en retour des droits sociaux et une part dans les bénéfices. Faut-il voir là un bail, et par suite exempter de la taxe la part des bénéfices qui revient de ce chef à l'associé propriétaire de l'immeuble? La question s'est posée et a été résolue dans le sens de la perception de la taxe par une solution

de l'administration de l'enregistrement du 31 mars 1884 (D. P. 1885. 3. 8), dont les déductions nous paraissent solidement établies. « Il y a apport, dit en substance cette solution, quand une chose est mise en commun en vue de partager le bénéfice qui peut en résulter. L'abandon de jouissance de l'immeuble présente, dans l'espèce, le caractère d'un apport dont l'objet est soumis aux chances de bonne ou de mauvaise fortune de la société. La valeur de cette jouissance forme une partie du capital social, et les sommes distribuées en représentation d'un tel apport, doivent subir la taxe. »

44. — *Participation aux bénéfices dans les sociétés coopératives.* — Citons encore un cas dans lequel des associés reçoivent une part de bénéfices sans qu'il y ait lieu à perception de la taxe, parce que la distribution qui leur est faite n'a pas les caractères d'une distribution de revenu. Nous avons vu que, parmi les sociétés de coopération, celles-là seulement sont exemptes de la taxe, qui sont formées exclusivement entre ouvriers et artisans au moyen de cotisations périodiques. Les autres paient la taxe, mais encore faut-il qu'elles distribuent un revenu. Or, les sociétés coopératives de consommation comprennent deux sortes d'associés : les actionnaires qui fournissent le capital, et les adhérents qui consomment les denrées fournies par la société. Ces derniers participent d'ailleurs aux bénéfices sociaux proportionnellement à l'importance de leurs achats de denrées à la société. Doivent-ils payer la taxe en raison

de cette participation aux bénéfices ? L'administration ne l'a pas pensé : elle a vu dans ces bénéfices distribués aux adhérents, la restitution d'une partie du prix versé par eux pour obtenir des denrées (Sol. des 17 fév. 1873, 4 et 5 mai 1882. *Contrôleur*, n° 1,668) (1).

(1) Les sociétés coopératives de production comprennent ordinairement 1^o des gérants qui sont dans la situation d'associés en nom, et qui, par suite, ne subissent pas la taxe sur leur part de bénéfices, 2^o des associés non gérants qui sont dans la situation de commanditaires et subissent la taxe sur leur part de bénéfices. L'apport de ces derniers se compose outre la somme mise en commun par eux à l'origine, de retenues sur leurs salaires, et sur la part de bénéfices qui leur revient. Cette dernière retenue servant à les libérer envers le compte capital, l'administration considère qu'elle équivaut à une distribution de revenu faite à ces associés et l'assujettit à la taxe (Sol. 29 janvier 1873). Cela est conforme aux principes exposés ci-dessus.

CHAPITRE III

IMPOT SUR LE REVENU DES EMPRUNTS ET OBLIGATIONS.

45. — Texte. Divisions.

45. — « Indépendamment des droits de timbre et de transmission établis par les lois existantes, il est établi, à partir du 1^{er} juil. 1872, une taxe annuelle et obligatoire...

« ... 2° Sur les arrérages et intérêts annuels des emprunts et obligations de départements, communes et établissements publics, ainsi que des sociétés, compagnies et entreprises *ci-dessus* désignées ».

Ainsi s'exprime l'art. 1, parag. 2 de la loi du 29 juin 1872. Comme dans le chapitre précédent, nous diviserons notre sujet en deux sections :

Section I. — Quelles sont les sociétés et personnes morales visées par la loi.

Section II. — Quand se trouve-t-on en présence d'un revenu imposable.

SECTION I.

SOCIÉTÉS ET PERSONNES MORALES VISÉES PAR LA LOI.

§ I.

Sociétés visées.

46. — Sociétés non divisées par actions.

47. — Sociétés en nom collectif.

46. — *Sociétés non divisées par actions.* — Quelles

sont les sociétés, compagnies et entreprises dont les emprunts et obligations sont passibles de la taxe de 3 p. 100?

La réponse semble facile, car le parag. 2 que nous venons de reproduire a soin de nous le dire lui-même. Il frappe les emprunts des sociétés *ci-dessus visées*, c'est-à-dire des sociétés dont le capital est divisé par actions. Nous nous référerons donc pour ces sociétés aux explications que nous avons données dans le précédent chapitre.

Quant aux sociétés visées dans le parag. 3, c'est-à-dire les sociétés dont le capital n'est pas divisé par actions, il semble impossible d'atteindre leurs emprunts, à moins d'admettre que les mots « *ci-dessus* » n'ont aucun sens.

Cette impossibilité était constatée en d'excellents termes par un jugement du tribunal civil de St-Omer, du 26 juil. 1883, rendu à propos d'emprunts contractés par la société civile religieuse de St-Bertin. Au terme de ce jugement « la loi du 29 juin, à raison de son texte, est inapplicable aux sociétés comme celle de St-Bertin, dont le capital n'est pas divisé par actions. — En effet, elle frappe de l'impôt dans le parag. 1^{er} de son art. 1^{er}, les produits des actions des sociétés, et par le parag. 3 de ce même art. les produits des parts d'intérêts et commandites dans la société dont le capital n'est pas divisé en actions: il y a donc entre ces deux parties de l'article une évidente opposition. — Le paragraphe intermédiaire

qui soumet les emprunts à la taxe se réfère formellement aux sociétés visées dans le parag. 1^{er} c'est-à-dire à celle dont le capital est divisé en actions *à l'exclusion de toutes autres*. Le parallélisme étroit de l'art. 2 de la loi du 29 juin avec l'art. 1^{er}, accentue encore la pensée du législateur à cet égard. En effet, comme le constate le jugement, chacune des trois parties qui le composent correspond exactement aux divisions de l'art. 1^{er}; or, le parag. 1^{er} de l'art. 2 se rapporte expressément aux seules sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions « d'où ressort une nouvelle preuve que le parag. 1^{er} de l'art. 1^{er} atteint uniquement les sociétés de cette nature » (D. P. 1886. 1. 446).

Ce raisonnement nous paraît irréfutable. Cependant la Chambre civile de la Cour de cassation ne l'a pas admis. Dans son arrêt du 2 août 1886 rendu dans la même affaire, elle a déclaré que le parag. 1^{er} de l'art. 1^{er} contient une disposition « absolument compréhensive... sans faire aucune distinction entre les sociétés d'après le mode de division de leur capital ». Au contraire « cette disposition les englobe toutes, sans distinction, dans une formule éminemment générale ». Dès lors, la référence du parag. 2 au parag. 1^{er} aurait pour effet d'imposer la taxe aux emprunts de toutes les sociétés. Malgré l'autorité de la Cour de cassation, il nous semble que la simple lecture des textes suffit pour faire tomber les affirmations de l'arrêt que nous venons de citer.

47. — *Sociétés en nom collectif*. — Les emprunts de

sociétés en nom collectif elles-mêmes ont donné lieu à la perception de la taxe. Cependant la loi du 1^{er} décembre 1875 fournit contre cette pratique un argument particulier. En 1875, l'Assemblée nationale donna une preuve de sa sollicitude à l'égard de ces sociétés ; elle repoussa tout prélèvement sur les fruits du travail des associés en nom collectif. Ne se serait-elle pas démentie dans cette sollicitude, s'il était entré dans sa pensée de tolérer une entrave à leur crédit ? Irrégulière avant 1875, la perception l'est encore davantage depuis cette époque. Et pourtant au lendemain même de cette loi, l'administration, dans son instruction n° 2534 (D. P. 1876. 5. 464), s'est exprimée en ces termes : « On continuera à percevoir la taxe sur les emprunts et obligations de sociétés *en nom collectif* et de sociétés en commandite ». Le tribunal de Béthune a consacré cette pratique dans son jugement du 28 décembre 1877 (D. P. 78. 5. 571). Ce jugement souleva les protestations d'un grand nombre de Chambres de commerce : l'une d'entre elles, la Chambre de commerce de Lille, ayant adressé une pétition au ministre des finances, se heurta à une fin de non-recevoir. « Du moment, dit la décision du ministre (D. P. 1880. 3. 40), que l'impôt dont il s'agit s'applique aux intérêts des sommes versées à titre de commandite dans les sociétés en nom collectif, sommes qui sont soumises à toutes les chances de bonne ou mauvaise fortune des sociétés, il n'y a aucune raison d'en excepter les intérêts des sommes simplement prêtées à ces so-

ciétés, et pour lesquelles les bailleurs de fonds ne sont nullement associés aux chances et pertes que courent les commanditaires. » Cet essai de justification de la perception au point de vue rationnel ne détruit pas l'argument de texte que nous avons fait valoir, argument bien puissant si l'on observe que la jurisprudence prend ordinairement à la lettre tous les textes relatifs à l'application de notre impôt. Nous combattons d'ailleurs cette solution à un autre point de vue quand nous aurons à déterminer la portée exacte du mot « emprunt ».

§ II.

Personnes morales visées.

48. — Départements. Communes.

49. — Établissements publics.

50. — Jurisprudence.

48. — *Départements. Communes.* — Pour les personnes morales que nous venons de citer, il ne saurait y avoir de difficultés. Les emprunts de l'État, pour des raisons que nous aurons à examiner, ne subissent pas l'impôt sur le revenu (V. ci-après, chap. VIII.) Par contre, les emprunts des départements et des communes sont soumis à cet impôt.

La caisse des Écoles créée par une loi du 1^{er} juin 1878, sous la garantie de l'État, et administrée par la caisse des Dépôts et Consignations, fait aux communes des avances réalisées au moyen des fonds du trésor et remboursables avec intérêts et amortissements. Il n'y a pas

lieu à la taxe, parce que ces avances sont considérées comme des prêts faits par l'État (Instr. n° 2601).

49. — *Établissements publics*. — La loi mentionne les établissements publics parmi les personnes morales dont les obligations et les emprunts donnent lieu à la perception de la taxe. De nombreuses difficultés se sont élevées lorsqu'il s'est agi d'accorder ou de refuser à certaines collectivités la qualification d'établissements publics, en notre matière.

Qu'est-ce donc qu'un *établissement public*? Ce mot est loin d'avoir un sens précis dans la terminologie législative. Des associations, des communautés de personnes ou d'intérêts, des établissements qui reçoivent cette qualification dans tel texte de loi, se voient attribuer dans tel autre texte une désignation différente. Mais les auteurs s'accordent maintenant pour établir une distinction nette, au moins en théorie, entre les *établissements publics* d'une part et les *établissements d'utilité publique* d'autre part. Les premiers ont un but d'utilité générale, et font en quelque sorte partie intégrante de l'administration française, à laquelle ils se rattachent de la façon la plus intime. Ils sont créés pour la gestion d'un service public (1). Les hôpitaux, hospices, séminaires, consistoires, bureaux de bienfaisance ont ces caractères. Les seconds restent placés en dehors des diverses branches de l'administration française, et ont un but

(1) V. MM. Ducrocq, *Droit administratif*, t. II, n° 1333 ; Batbie, *Droit public administ.*, Vo *personnes morales* ; Aucoc, *Conf. de Dr. Administ.* t. I, p. 250.

d'utilité plus restreinte. Les communautés religieuses reconnues et autorisées appartiendraient à cette catégorie.

Tout en reconnaissant qu'il est assez délicat en pratique de limiter le domaine respectif de l'une et l'autre catégorie, nous pensons qu'au point de vue de l'application de la loi du 29 juin 1872 il y a un grand intérêt à faire cette limitation. Cette loi ne mentionne que les *établissements publics* : ses auteurs n'ont pas dû méconnaître la distinction fondamentale que nous venons de rappeler, car cette distinction avait prévalu au moment où ils ont élaboré notre loi (1). Nous pensons donc que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières doit atteindre les emprunts des établissements publics, à l'exclusion de ceux des établissements d'utilité publique.

On nous objecte, à la vérité, que les auteurs de la loi de 1872 ont eu pour but « d'atteindre toutes les valeurs de placement, autres que les fonds d'État, sans se préoccuper de la nature particulière, ou de la destination des établissements qui font l'émission. Il répugne d'admettre que son application comporte une distinction quelconque entre deux capitalistes qui, faisant des placements de même nature, ont traité avec des établissements différents, mais placés à des degrés divers sous la surveillance de l'autorité » (Instr. n° 2597 § 5) (2).

(1) Sans doute, les art. 910 et 937 du C. civ. ; l'art 7 de la loi du 7 juin 1824, et l'art. 47 de la loi du 18 avril 1831 confondent les deux sortes d'établissement. Mais au moment où furent rédigées ces dispositions notre distinction n'était pas connue.

(2) Cette instruction ajoute que la référence du par. 2 au par. 1 permet de

Nous répondons qu'en ces matières le plus sage est de s'en tenir aux termes mêmes de la loi. Cette règle tourne souvent contre le contribuable, celui-ci a le droit de l'invoquer à son tour, lorsqu'elle lui est favorable. C'est surtout lorsqu'il s'agit du recouvrement de l'impôt qu'une stricte interprétation est de rigueur, et qu'il importe d'éviter jusqu'au soupçon d'arbitraire.

50. — *Jurisprudence.* — Cependant notre opinion n'a pas prévalu en pratique. La question que nous venons d'examiner s'est présentée à propos de plusieurs catégories d'établissements ou de collectivités. Elle a été résolue dans le sens de la plus large perception, comme nous allons le montrer par quelques exemples.

1° *Associations syndicales.* — Nous avons vu que les associations syndicales ne peuvent être considérées comme des sociétés en ce qui concerne l'application de la taxe (1). Ne seraient-elles pas du moins des établissements publics, et à ce titre ne faut-il pas percevoir l'impôt sur leurs emprunts ? Parmi ces associations, celles qui prennent la dénomination de sociétés autorisées, se rapprochent beaucoup par leurs caractères, des établissements publics. Elles ont des avantages communs avec ces établissements : le caractère de travaux publics

s'appuyer sur le mot « entreprises » dont la portée très large dispenserait de tout autre argument. Nous nous sommes expliqués sur ce mot. Nous nous référons à ce que nous avons dit ci-dessus, n° 24.

(1) Malgré la solution contraire de l'administration du 26 mars 1875. Voy. ci-dessus ch. I. Nous étudierons plus loin en précisant la portée du mot « emprunt », un arrêt du 29 août 1883 favorable à la perception.

appartenant aux travaux entrepris par elles, qu'ils soient déclarés ou non d'utilité publique, leur assujettissement aux règles de la comptabilité publique, et le recouvrement de leur taxe comme en matière de contributions directes. Elles ont même un avantage de plus que les établissements publics : le droit d'expropriation. A d'autres points de vue, il est vrai, les associations syndicales autorisées se rapprochent des établissements d'utilité publique : un arrêté préfectoral peut suffire à leur constitution, tandis qu'un décret rendu en assemblée générale du conseil d'État est nécessaire pour la création des établissements publics. Mais la vraie raison pour laquelle il est impossible de leur attribuer une autre qualification que celle d'établissements d'utilité publique, c'est que « les associations syndicales, même autorisées, ne représentent que des intérêts privés collectifs, dont l'importance a sans doute mérité des prérogatives contraires au droit commun des établissements d'utilité publique, mais qui ne peuvent faire d'elles, contrairement au caractère distinctif des établissements publics, des parties intégrantes de l'administration » (1).

Ainsi, doctrinalement, les associations syndicales ne peuvent pas plus être soumises à la taxe en qualité d'établissements publics qu'en qualité de société ; un arrêt du 28 août 1882, qui consacre la perception à l'égard de ces associations, a statué à cet égard sans d'ailleurs pré-

(1) M. Ducrocq. *loc. cit.* t. II, 1866.

ciser en quelle qualité elles pouvaient être taxées (D. P. 1883. 1. 423).

2° *Monts-de-Piété*. — La question s'est élevée également au sujet des Monts-de-Piété. Les Monts-de-Piété sont des établissements créés dans l'intérêt des pauvres, et qui ont pour objet de prêter au public de l'argent sur gages et moyennant la perception de droits et intérêts déterminés. Faut-il les considérer comme des établissements publics et par suite les soumettre à la taxe en vertu du par. 2 de l'art. 1^{er} de la loi de 1872. Aux termes d'un arrêt de la Cour de cassation (Ch. civ., 3 avril 1878 — D. P. 78. 1. 178), cette taxe est due sur les arrérages et intérêts des bons à ordre ou au porteur émis par un Mont-de-Piété, pour se procurer par voie d'emprunt les fonds nécessaires à son fonctionnement. Il est vrai que diverses dispositions législatives, dans un but d'humanité, ont exonéré ces établissements des droits de timbre et d'enregistrement, ainsi que des contributions directes. Mais il n'y a aucune exonération de ce genre pour notre taxe, et la considération tirée des lois précédentes ne pouvait influencer sur la détermination de la Cour de cassation. « Attendu, dit l'arrêt du 3 avril 1878, *que le Mont-de-Piété est un établissement public*, et que, si par sa destination il constitue en même temps un établissement *d'utilité publique*, ce caractère ne saurait le soustraire à l'application de la loi du 29 juin 1872 qui frappe sans distinction tous les *établissements publics* *quelle que soit leur nature* ». Nous pouvons constater

dans cet arrêt la tendance de la Cour à étendre au delà de leur sens technique, les mots *établissements publics*. Un texte législatif range en effet les Monts-de-piété parmi les établissements d'utilité publique. « Les Monts-de-Piété, ou maisons de prêt sur nantissement seront institués *comme établissements d'utilité publique...* » dit la loi du 24 juin 1851 dans son art. 1^{er}. La Cour considère qu'au point de vue de la taxe sur le revenu, les Monts-de-Piété sont cependant des établissements publics. Mais cette tendance se manifeste bien plus ouvertement dans un autre arrêt rendu quelques semaines plus tard; dans cet arrêt la Cour de cassation ne se préoccupe même plus de mettre sa solution d'accord avec les termes de la loi.

3° *Compagnies d'Huissiers*. — Il s'agit cette fois des compagnies d'huissiers. L'administration de l'enregistrement soutenait que les compagnies d'officiers ministériels *constituent des établissements publics*, et prétendait à ce titre placer la communauté des huissiers de Périgueux sous l'application de la loi de 1872, pour percevoir la taxe sur le revenu d'obligations aux porteurs émises par cette communauté. Ainsi formulée cette prétention échoua devant le tribunal civil. La Cour de cassation à son tour rejeta en termes exprès l'appréciation de l'administration. Mais elle lui donna gain de cause en se plaçant à un autre point de vue. Aux termes de l'arrêt rendu dans cette affaire « si la communauté dont il s'agit ne doit pas être considérée comme un établissement public,

il est certain du moins, que, *comme collectivité ayant une existence propre*, elle rentre dans les prévisions de la loi. » (Cas. civ. 6 août 1878 — D. P. 78. 1. 291).

Ainsi toute collectivité créant des valeurs semblables à celles qu'émettent les sociétés d'actionnaires, devra être soumise à la taxe : telle est la conséquence admise par la jurisprudence. Malgré l'autorité qui s'attache aux arrêts de la Cour de cassation, il nous semble impossible d'admettre une formule aussi large sans ajouter à la loi. Nous remarquons que lorsqu'il a voulu atteindre les actions, titres d'emprunts, obligations des *corporations* étrangères, le législateur a eu soin d'insérer le mot « *corporations* » dans l'art. 4. Et nous pensons que rien ne nous autorise à ajouter l'expression de *collectivité* à la nomenclature de notre paragraphe (1).

SECTION II.

REVENUS IMPOSABLES.

51. — Controverse relative à l'interprétation du mot « emprunt ». Termes de la controverse.

51. — La taxe de 3 p. 100 s'applique en vertu de notre par. 2, aux *arrérages et intérêts des emprunts et obligations*.

Quelle est exactement la portée de ces expressions, et quelles valeurs ont été visées par le législateur, lorsqu'il a écrit le mot « emprunt » à côté du mot « obligation »?

(1) Sur le mot « entreprise », V. ci-dessus n° 24.

Cette question a soulevé l'une des controverses les plus graves qui se soient produites à propos de la loi du 29 juin 1872. Engagée presque au lendemain de la loi, la lutte n'est pas encore terminée, bien que la Cour suprême semble avoir pris définitivement parti, et s'être engagée résolument dans une voie où d'ailleurs nous refuserons de la suivre. La longue durée et la vivacité du débat n'ont rien qui puisse surprendre : les intérêts pratiques de la question sont en effet considérables. Laissant de côté pour le moment l'examen de la jurisprudence, nous allons essayer de résoudre la difficulté au point de vue doctrinal. Nous sommes persuadé que la lumière ne peut manquer de se faire, et la vraie solution d'apparaître avec évidence, dès que l'on aborde ce débat dans l'état d'esprit dont parlait Descartes au commencement de son *Discours sur la Méthode*, c'est-à-dire dégagé de toute préoccupation d'idées antérieures.

L'examen du texte même de la loi pour en rechercher l'application littérale peut nous être de quelque secours ; sinon pour faire pressentir la solution, tout au moins pour faciliter l'exposé des différents systèmes.

I. A première vue la juxtaposition des mots « *emprunt* » et « *obligation* » trouve une explication fort simple. Le mot *emprunt* est un terme générique, exprimant le fait d'emprunter, quel que soit d'ailleurs le mode employé pour cela. Le mot *obligation* désigne au contraire une espèce particulière d'emprunt, celui qui est constaté par un titre cessible, remis au créancier d'une

société, d'un état, d'un département, d'une ville, en vue de constater son droit : ce sens est celui que lui donne la loi de 1850. Notre loi de 1872 frapperait dès lors, d'une manière générale, les intérêts de tous les emprunts, et notamment, les intérêts de l'emprunt contracté sous forme d'obligation. Cette explication, que nous repoussons absolument, permettrait de taxer toutes les créances des sociétés, villes, etc., même les créances hypothécaires, ou simplement chirographaires. C'est l'explication que propose l'administration, et sur laquelle elle a basé un système qui prévaut en jurisprudence, sans avoir été d'ailleurs poussé en pratique jusqu'à ses dernières déductions.

II. Les expressions employées par la loi fournissent un point d'appui tout aussi solide aux adversaires de l'administration. On s'en est servi pour édifier un système tout à fait contraire à celui que nous avons exposé. La loi parle, dit-on, des *arrérages et intérêts* des *emprunts et obligations*; le mot « *arrérages* » est le corrélatif du mot « *emprunts* » de même que le mot « *intérêts* » est le corrélatif du mot « *obligations* ». Voilà ce que suggère la lecture du texte. En outre, dans la pratique des affaires, il est d'usage de dire : les emprunts des villes, départements, états ; — les obligations des sociétés — et cela pour désigner une même idée : l'*appel au public pour la souscription des titres émis*. C'est cette idée qu'ont dû avoir en vue les rédacteurs de la loi.

M. Thiers déclarait, au moment du vote, comme nous avons déjà eu l'occasion de le dire, que la rédaction avait été confiée à des hommes compétents, à ces hommes auxquels on confie d'habitude l'élaboration d'un texte en de telles matières.

Comment admettre que ces hommes compétents appelés à rédiger une loi fiscale, aient pris les mots dans leur sens vulgaire, et non dans leur sens technique?

Eh bien, le sens technique du mot emprunt est précisé dans tous les dictionnaires, dans toutes les encyclopédies. Voici la définition de Littré : « Emprunt. Finance. Il se dit des sommes qu'un gouvernement, une commune, une grande entreprise obtient par des *souscriptions volontaires* des particuliers, à la condition d'en servir les intérêts ». Et maintenant, ouvrons Larousse « Emprunt. Finance. Acte d'un gouvernement, d'une société, d'une administration, qui demande de l'argent aux particuliers, par *souscription volontaire*, et à certaines conditions ». Les mots *emprunt* et *obligation* dans ce système, sont donc presque synonymes. Ils désignent des valeurs identiques ; mais à cause d'une légère nuance qui les sépare, et pour prévenir toute équivoque, le législateur les a écrits l'un et l'autre dans son texte, pensant avec raison qu'une loi fiscale ne saurait être trop explicite (1).

(1) Ce système est exposé et soutenu avec beaucoup d'énergie dans une série d'articles parus sous le titre de *Revue de jurisprudence*, dans la

III. Entre ces deux opinions extrêmes se place un système beaucoup moins absolu et qui nous paraît plus près de la réalité. Le mot *emprunt* ne se trouve pas à côté du mot *obligation* dans les lois antérieures qui établissent des taxes spéciales sur les valeurs mobilières. Le législateur de 1872 n'a-t-il pas employé à dessein des expressions plus larges que celui de 1850 et 1857? Ne faut-il pas, par suite, étendre le cercle de la perception, au delà des limites dans lesquelles est enfermée la perception des droits de timbre et de transmission, établis à ces dates? Sans doute, la loi de 1872 n'atteint pas, sous quelque forme qu'ils se produisent, tous les emprunts contractés par les sociétés, villes, départements (les travaux préparatoires de la loi, comme nous le verrons, en fournissent la preuve éclatante); mais elle atteint les emprunts « qui entraînent la création de titres » et qui ne diffèrent en réalité des obligations que par leur durée et leur mode de remboursement. — En un mot, la taxe doit atteindre les emprunts qui constituent dans le patrimoine de ces personnes leur *dette consolidée* et non pas leur *dette flottante* ». (1) Et la pensée du législateur, si telle a été sa pensée, se comprend fort bien. Le contribuable est habile à éluder la taxe. Si la loi n'a pas soin de lui fermer toutes les issues, il trouvera moyen de se dérober à l'impôt nouveau. Il

Gazette des Tribunaux, janvier et février 1886, sous la signature de M. G. Deloison, avocat à la Cour d'appel. En ce sens, Demasure. *op. cit.* n° 230.

(1) M. G. Demante. *Principes de l'Enregistrement*, t. II, n° 528.

importait donc de viser les combinaisons ingénieuses qu'il aurait pu inventer, pour voiler sous une forme déguisée de véritables obligations. La distinction à faire entre la dette flottante et la dette consolidée, entre les emprunts dissimulant la création d'obligations véritables et les autres emprunts, sera d'ailleurs subordonnée à l'appréciation des faits : la solution variera suivant les espèces(1). Le principal défaut de ce système a été de n'offrir aucune règle précise. Admis dans quelques décisions judiciaires, il a servi d'introduction au système absolu qui consacre la perception la plus large, et l'interprétation la plus extensive du texte.

§ I

Discussion théorique.

52. — Comment le mot « emprunt » s'est introduit dans la loi.

— Les travaux préparatoires.

53. — Réfutation du système de l'administration.

54. — Conclusions.

52. — *Travaux préparatoires.* — Puisque les expressions employées par le législateur ne peuvent nous mettre sur la voie de la véritable solution, mais qu'au contraire elles offrent le même point d'appui à trois systèmes différents, il faut bien chercher ailleurs la clef des difficultés qui viennent d'être exposées.

Les travaux préparatoires qui sont ordinairement d'un

(1) M. G. Demante. *Ibid.*

médiocre secours en notre matière, ne pourraient-ils pas nous révéler ici l'esprit de la loi ?

L'administration l'a pensé. Dans une instruction écrite préparée pour soutenir ses conclusions devant la Cour de cassation, elle a tiré argument des incidents qui ont précédé et accompagné le vote de la disposition controversée (1).

Le document dont il s'agit contient d'abord cet aveu :

« Lorsque la commission du budget a présenté à l'Assemblée nationale les deux projets de loi sur les créances hypothécaires et sur le revenu des valeurs mobilières, le projet de loi sur le revenu était limité aux valeurs mobilières représentées par des titres négociables; *il ne comprenait pas les emprunts ordinaires* » (2).

Il en fut ainsi d'ailleurs pendant toute la durée des longues discussions suscitées par ce dernier projet, et la situation était encore la même la veille de son adoption, c'est-à-dire le 28 juin 1872.

Dans la séance du 28 juin, on vota le projet de loi détaché de la cédule C du projet Casimir Périer : une taxe de 2 p. 100 se trouva ainsi établie sur les revenus des créances hypothécaires.

Pour ne pas atteindre deux fois les mêmes valeurs,

(1) Cette instruction écrite a été produite dans l'affaire qui a donné lieu à un arrêt dont il sera question plus loin, en date du 8 nov. 1880. Elle est rapportée à propos de cet arrêt dans le Sirey de 1881. 1^{re} partie, p. 87.

(2) V. J. off. du 25 mai 1872, p. 3,848.

il importait de déclarer dans la loi sur les créances hypothécaires, que la taxe de 2 p. 100 n'atteindrait pas les valeurs visées d'autre part par le projet d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. C'est ce qu'on fit dans l'art. 2 de la loi du 28 juin, qui déclara cette loi non applicable *aux emprunts hypothécaires représentés par des titres*.

Quant aux emprunts hypothécaires, non représentés par des titres, on ne leur accorde aucune immunité. Pourquoi cela? « Parce que, d'après le document de l'administration, *la commission était alors persuadée que les emprunts non représentés par des obligations, ne seraient pas atteints par la taxe sur le revenu, et qu'ils resteraient par conséquent sous l'application du droit de 2 p. 100.*

« Mais ces prévisions ne se sont pas réalisées : *« Après le vote de la loi du 28 juin 1872, et à la suite d'une dernière conférence entre la commission et le gouvernement, un accord s'est établi entre eux au sujet du texte définitif du projet de loi sur le revenu des valeurs mobilières. Le rapporteur l'a immédiatement présenté à la Chambre. Or, parmi les modifications auxquelles la commission avait consenti, se trouvait précisément l'extension du droit de 3 p. 100 à tous les emprunts sans distinction ».*

Mais, les emprunts hypothécaires non constatés par des obligations, ne se trouvèrent-ils pas dès lors soumis à un double taxe : taxe de 2 p. 100 en vertu de la loi du

28 juin 1872 qui ne leur accordait aucune immunité, taxe de 3 p. 100 en vertu de la loi du 29 juin de la même année, qui frappe tous les emprunts ? Singulier résultat : constatés par des obligations, les emprunts auraient payé 3 p. 100 seulement, non constatés par des obligations, ils eussent payé 2 p. 100 en sus, soit 5 p. 100 ! Le document de l'administration a prévu l'objection : « Dès lors qu'on votait la loi du 29 juin, qui atteignait nommément tous les emprunts sans distinction, ces emprunts se trouvaient *de plano* dispensés de l'impôt de 2 p. 100 applicable aux créances hypothécaires, à raison de l'*incompatibilité des deux taxes*. Le résultat était le même que si la dispense avait été prévue dans la loi antérieure, comme elle l'avait été spécialement à l'égard des emprunts représentés par des obligations. »

Ainsi voilà une affirmation fort nette. Le mot « emprunt » a été introduit dans le texte de notre art. 1^{er}, en vue d'appliquer la taxe aux revenus des emprunts quelconques faits par les compagnies, villes, etc. Et c'est seulement après le vote de la loi sur les créances hypothécaires, *dans la séance du 28 juin*, que l'introduction de ce mot a donné à la taxe sur le revenu des valeurs mobilières une extension si considérable ! Cette extension consacrée par le vote du 29 juin a d'ailleurs eu pour résultat d'abroger en partie, d'une manière implicite, la loi qui venait d'être votée pour atteindre les créances hypothécaires (1).

(1) Le document que nous analysons a été rédigé en 1880. Trois ans

53. — *Réfutation du système de l'administration.* —

Si nous suivons l'administration sur le terrain où elle se place, il est facile d'établir que sa thèse manque de base et que ses arguments se retournent contre elle.

Les travaux préparatoires ne contiennent pas la moindre trace de l'extension donnée à la dernière heure au projet d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Sans doute le rapport, déposé par M. Desseilligny le 25 mai 1872, proposait l'adoption d'un projet où ne se trouvait pas le mot « d'emprunt, » et le texte définitif voté le 29 juin contient cette expression. Mais que faut-il induire de là ?

Le projet définitif devenu la loi du 29 juin 1872, reproduit presque littéralement l'ancien projet présenté par M. Pouyer-Quertier, et dont il a été question dans notre historique. Le mot « emprunt » se trouve dans l'un et l'autre texte. Il a évidemment, dans l'un et dans l'autre cas, la même signification (1).

Or, le projet Pouyer-Quertier, bien que contenant le plus tôt l'administration ne s'était pas encore avisée de tirer argument des travaux préparatoires. Voici, en effet, comment elle s'exprimait dans un mémoire présenté en 1877 à la Cour de cassation « *peut-être, quoique les travaux préparatoires de la nouvelle loi ne fournissent aucune indication à ce sujet, ne serait-il pas téméraire d'affirmer qu'on a voulu précisément, par l'addition du mot « emprunt », frapper spécialement des valeurs mises à l'abri des droits de timbre et de transmission* ». Crédit agricole. Cass. 12 déc. 1877 (*Rép. pér.* n° 4,844 — Sir, 78, 1. 81). Ainsi, ce qui n'était qu'une simple hypothèse en 1877, est devenu une certitude en 1880 ! Cette simple observation ne suffit-elle pas pour rendre suspecte l'argumentation de l'administration ?

(1) C'est ce qui résulte de la comparaison des deux textes, comme

mot « emprunt » avait au fond la même portée que le projet de la commission du budget de 1871 qui ne contenait pas ce mot. M. Benoît d'Azy, chargé de faire un rapport à leur sujet, constatait dans la séance du 6 janvier 1872 qu'il s'agissait en réalité d'une même proposition « *sur les mêmes valeurs mobilières, avec quelques modifications dans les formes de la perception* ». *J. off.* du 7 janv. 1871, p. 104.

Il est d'ailleurs facile de comprendre pourquoi on prit la formule du projet Pouyer-Quertier plutôt que celle du projet de la commission du budget, proposée d'abord par M. Desseilligny. Une taxe de 2 p. 100 avait paru suffisante au rapporteur pour assurer à la taxe le rendement de 15 millions qu'on voulait lui faire produire. M. Pouyer-Quertier démontra que ce taux était trop faible et proposa de reprendre son ancien projet, qui établissait une taxe de 3 p. 100. L'assemblée se rendit

on peut s'en rendre compte par les extraits suivants :

TEXTE DE 1871 (POUYER-QUERTIER)

ART. 8

A partir de... il est établi une taxe annuelle et obligatoire :

... 2^o Sur les arrérages et intérêts annuels des rentes, obligations et *emprunts* des départements, communes et établissements publics, ainsi que des sociétés, compagnies et entreprises ci-dessus désignées.

TEXTE DE 1872 (LOI DU 29 JUIN)

ART. 1

Indépendamment des droits de timbre et de transmission... il est établi... une taxe annuelle obligatoire.

... 2^o Sur les arrérages et intérêts annuels des *emprunts* et obligations des départements, communes et établissements publics, ainsi que des sociétés, compagnies et entreprises ci-dessus désignées.

à ses raisons. En même temps qu'on reprit le taux du projet Pouyer-Quertier, on en reprit aussi la formule.

Quant à l'hypothèse *d'une dernière conférence*, entre la commission et le gouvernement, *après le vote de la loi du 28 juin*, pour consacrer *l'extension du droit de 3 p. 100 à tous les emprunts sans distinction*, elle est doublement inadmissible, car elle se heurte à une double impossibilité.

Impossibilité matérielle, car immédiatement après le vote sur les créances hypothécaires M. Desseilligny lisait à la tribune son rapport sommaire concluant à l'adoption du texte définitif de notre loi (1).

Impossibilité morale, car M. Thiers, qui prit une part considérable à l'élaboration et la discussion des lois de finance de 1872, n'eut certes pas toléré un accord de ses ministres avec la commission pour étendre la portée de la loi. Trois jours auparavant il s'efforçait au contraire de restreindre son champ d'application, et l'on ne saurait admettre qu'avec cette opiniâtreté dont il tirait vanité lui-même, il ait brusquement changé d'attitude (2).

(1) V. compte rendu de la séance du 28 juin. *J. off.* du 29 juin 1872.

(2) Voici ce qu'il déclarait le 23 juin 1872. « Il faut bien nous entendre sur ces mots : impôts sur les *valeurs mobilières*. Si l'on entend par ces mots non seulement l'impôt sur les valeurs mobilières, connues vulgairement sous le titre d'obligations, d'actions, etc., mais encore l'impôt sur les appointements des fonctionnaires, *l'impôt sur les créances hypothécaires* et enfin l'impôt sur le chiffre des affaires, nous ne pourrions être d'accord avec votre commission... *J. off.* du 26 juin 1872, p. 4,301.

Du reste la condamnation du système de l'administration résulte des paroles même des orateurs qui ont pris part aux derniers incidents de la discussion. *Une question de chiffres à établir*, voilà sur quoi portèrent les derniers débats d'après le témoignage de M. Desseilligny dans la séance du 26 juin (*J. off.* du 27 juin, p. 4316). C'est sur cette question qu'intervint l'accord entre le gouvernement et la commission.

M. Pouyer-Quertier déclare dans la séance du 28 juin que le projet est « *la reproduction presque textuelle* » des projets antérieurs et le lendemain M. Magne en propose à son tour l'adoption « *dans les termes où il a été formulé par la commission du budget de 1871 et 1872* » (*J. off.* du 29 juin 1872, p. 4383 et *J. off.* du 30 juin 1872, p. 4444).

54. — *Conclusions.* — De ce qui précède, n'est-il pas permis de conclure que le système si largement compréhensif de l'administration ne résiste pas à un sérieux examen? Non, le mot « emprunt » n'a pas été introduit dans la loi à la dernière heure, pour englober même les simples emprunts hypothécaires, même les emprunts chirographaires. Les emprunts hypothécaires non constatés par des obligations, ont été atteints pendant quelques mois par la loi du 28 juin 1872, puis l'abrogation de cette loi leur a rendu l'immunité. Les emprunts chirographaires n'ont jamais été taxés et ils continuent d'échapper à la taxe.

Ce système écarté, il nous reste à choisir entre les

deux autres systèmes que nous avons exposés. L'un considère les expressions « obligations » et « emprunts » comme tout à fait synonymes. L'autre fait cette concession, que le mot « emprunt » peut servir à atteindre certaines valeurs ayant avec les obligations beaucoup d'analogie, sans constituer des obligations proprement dites. Des exemples pratiques nous montreront la légère nuance qui sépare ces deux systèmes.

Nous avons manifesté nos préférences pour le dernier système, dans les termes où nous l'avons formulé plus haut. Il possède à nos yeux un double avantage. Il tient un compte suffisant de la présence du mot « emprunt » dans la loi et il n'est pas contredit par les travaux préparatoires.

En outre, il s'agit toujours, dans ce système, de taxer les revenus de *valeurs mobilières* proprement dites et le titre même de la loi du 25 juin 1872 lui fournit un point d'appui. — Observons encore que l'art. 4 de la loi qui vise les sociétés étrangères et étend à ces sociétés les règles des articles précédents, frappe en propres termes « les obligations, *titres d'emprunt, quelle que soit d'ailleurs leur dénomination...* » — Enfin le décret rendu le 23 août 1873, relativement aux bons de liquidation émis par la ville de Paris en vertu d'une loi du 26 juillet 1873, déclare que ces bons sont exempts de l'impôt sur le revenu. Que signifie cette déclaration? Il pouvait y avoir doute au sujet de ces bons; on aurait pu y voir des titres analogues à des obligations et essayer de les

soumettre à la taxe sur le revenu. Le décret, comme le remarque M. Demante, ne pouvait leur conférer l'exemption, mais seulement déclarer par voie interprétative que ces bons n'étaient pas des valeurs visées par la loi du 29 juin 1872 (1).

§ II.

Applications de la loi. Emprunts taxés.

55. — Première jurisprudence. — Système intermédiaire.

56. — Nouvelle jurisprudence. — Taxe étendue à tous les emprunts.

57. — Conséquences de cette jurisprudence. — Limitation nécessaire.

55. — *Première jurisprudence. — Système intermédiaire.* — Si la jurisprudence actuelle se montre favorable à la plus large interprétation du mot « emprunt », il est à remarquer que cette jurisprudence est assez récente. Les tribunaux ont commencé pas admettre le système auquel nous nous sommes arrêtés. C'est à un jugement du tribunal de la Seine, du 6 juin 1874 (*Rép. pér.* n° 4070), que nous avons emprunté la formule de ce système. Il y est dit que les emprunts constituant pour les sociétés, villes, etc. *la dette consolidée*, subissent seuls la taxe, à l'exclusion des emprunts constituant *la dette flottante*.

Le premier arrêt de la Cour de cassation qui apparaisse dans les recueils, au sujet de l'interprétation du mot « emprunt » (12 déc. 1877 — Cas. civ. D. P. 77. 1. 106) s'ins-

(1) M. G. Demante : *op. cit.* t. II, p. 98, n° 2.

pire des vues que nous avons énoncées. Une société financière, le Crédit agricole, s'était procuré des sommes considérables par l'émission permanente de bons à échéance variable, extraits d'un registre à souche. Cette société prétendait que ces bons, *constituant des effets de commerce*, ne devaient pas subir la taxe de 3 p. 100 sur le revenu de valeurs mobilières. L'administration, au contraire, soutenait que cette circonstance importait peu pour l'application de la taxe, celle-ci devant atteindre « tous les emprunts des sociétés, sans distinction relativement à la forme, etc. »

L'arrêt de la Cour de cassation, rendu par la chambre civile, donne gain de cause à l'administration. Mais loin d'adhérer à cette théorie, que tous les emprunts doivent subir la taxe sans distinctions relativement à la forme, etc., la Cour constate avec soin « que les bons... extraits d'un registre à souche... sont, à bureaux ouverts, remis aux tiers, véritables prêteurs, qui en font la demande, en échange des fonds déposés par eux au guichet de la société; qu'ils produisent des intérêts payables à des époques déterminées; que même ceux qui sont à plus de six mois d'échéance, portent à droite du titre des coupons d'intérêts que l'emprunteur détache à chaque semestre, et sur la présentation desquels la caisse du Crédit agricole fait le montant des intérêts échus. » La Cour tient compte en outre de l'importance de la somme ainsi empruntée : plus de 65 millions à une certaine époque ! Et elle déclare : « *qu'en présence de ces constatations*, il

est manifeste que ces bons, qu'ils aient la forme d'une valeur à ordre, ou d'un effet au porteur, ont en réalité *tous les caractères distinctifs des titres qui sous le nom d'emprunt, sont AUSSI BIEN QUE LES OBLIGATIONS PROPREMENT DITES*, compris dans la classe de ceux dont les intérêts sont frappés de l'impôt de 3 p. 100 par les art. 1 et 3 de la loi du 29 juin 1872. » Ainsi, ce que la Cour veut atteindre, c'est l'appel au crédit public par l'émission de titres, alors même que ces titres ne sont pas des obligations proprement dites (1).

56. — *Nouvelle jurisprudence. — Taxe étendue à tous les emprunts.* — La Cour ne devait pas s'en tenir longtemps à cette distinction. Dans un arrêt du 6 août 1878, la chambre civile considère « qu'en établissant l'impôt de transmission, et la taxe annuelle et obligatoire de 3 p. 100 sur le revenu des valeurs mobilières, le législateur déclarait soumettre à l'impôt non seulement les actions et les obligations des départements, communes, établissements publics, sociétés, compagnies et entreprises quelconques, financières, industrielles, commerciales ou civiles, mais encore *les simples emprunts de même origine* » (Huissiers de Périgueux — D. P. 79. 1. 291). — Cet arrêt, déjà étudié à un autre point de vue, semble consacrer, par sa formule générale, le système de l'administration. Mais, si on l'examine atten-

(1) Un arrêt du 3 août 1878, ch. civ. (D. P. 1.178) consacre la même doctrine. C'est cet arrêt qui reconnaît le caractère d'établissements publics aux Monts-de-Piété.

tivement, on constate que deux considérations principales inspirent la solution de la Cour : émission d'obligations remboursables au moyen d'un amortissement, par voie de tirage au sort, dans un délai déterminé ; création de titres au porteur, c'est-à-dire essentiellement négociables. Si cet arrêt consacre le système de l'administration par sa formule, il se rattache plutôt au système intermédiaire que nous admettons, par ses considérants (1). On pourrait le qualifier d'arrêt *de transition*, car il marque une étape de la jurisprudence vers le système de l'interprétation la plus extensive.

Un arrêt de la même chambre civile, du 9 avril 1879, contient une formule encore plus générale et plus largement compréhensive. Les opérations que le législateur a voulu atteindre en employant le mot emprunt « ce sont toutes les opérations par lesquelles une commune, un département se procurent, *par un moyen quelconque*, par une souscription publique ou *autrement* les fonds dont ils ont besoin ». (Ville de Paris D. P. 1879. 4. 289). L'administration avait perçu la taxe, à l'occasion de certaines opérations faites par la ville de Paris et dans lesquelles elle voyait des emprunts.

La Cour, elle aussi, vit dans ces opérations des emprunts sur lesquels il y avait lieu de percevoir la taxe.

(1) On pourrait faire la même remarque au sujet de plusieurs jugements et arrêts rendus depuis. Ces décisions, semble-t-il, ont pour ainsi dire conscience de l'exagération à laquelle aboutit le système qui prévaut : elles cherchent à justifier leurs décisions par les circonstances de la cause.

On se demanda d'ailleurs au lendemain de l'arrêt, s'il fallait prendre à la lettre la formule dont elle venait de se servir pour motiver sa décision. On en doutait à cause des conséquences que pouvait entraîner cette formule, et l'annotateur de l'arrêt dans le *Recueil périodique* de Dalloz, disait : « Quelque générale qu'elle soit dans les termes, la formule semble devoir être restreinte à l'espèce même ; et dans l'espèce elle s'explique par cette considération qu'en définitive les valeurs, à l'occasion desquelles elle est intervenue, *ne différaient pas au fond des autres obligations municipales* qui, à aucun titre, ne pouvaient être soustraites à l'impôt ».

Le doute a aujourd'hui disparu. La Cour de cassation a précisé sa pensée dans des arrêts postérieurs : cette pensée est évidemment d'atteindre tous les emprunts. L'arrêt du 9 avril 1879 visait les opérations des villes et départements. Toute opération qui constituera un emprunt si elle est faite par ces personnes morales, sera également un emprunt si elle est faite par une société. Supposons dès lors qu'un emprunt soit contracté par une société sans émission de titre négociable, par acte notarié par exemple. Cet emprunt subira la taxe. C'est ce qui résulte d'un arrêt de la Cour de cassation du 8 novembre 1880, rendu à propos d'un emprunt hypothécaire. C'est dans l'affaire qui donna lieu à cet arrêt, que l'administration développa son argumentation fondée sur les travaux préparatoires de la loi, et sur l'introduction à la dernière heure du mot « emprunt ». La Cour a

répété à propos des sociétés, ce qu'elle avait déclaré à propos des villes et départements. La loi atteint : « toute opération par laquelle une société se procure, par un moyen quelconque, par souscription publique ou *autrement* les fonds dont elle a besoin... les emprunts garantis par un gage ou une hypothèque n'ont pas été exceptés de cette disposition » (D. P. 81. 1. 87).

Un jugement du tribunal civil de St-Omer, du 26 juillet 1883, rendu à propos d'un emprunt hypothécaire contracté par la société civile de St-Bertin, s'était inspiré d'une doctrine contraire et s'était prononcé contre la perception de la taxe. Un arrêt de la Chambre civile du 2 août 1886 vient de confirmer la jurisprudence de la Cour, et de consacrer la perception en reproduisant les motifs de l'arrêt du 8 novembre 1880 (D. P. 1886. 1. 447).

Un arrêt du 28 août 1882 déclare également que les intérêts des emprunts contractés par les établissements publics subissent la taxe de 3 p. 100 et cela même si ces emprunts sont garantis par un gage ou une hypothèque (Hospice d'Aix, Ch. civ. — D. P. 1883. 1. 423). Le vote d'une loi spéciale pour frapper les revenus des créances hypothécaires, le 28 juin 1872, l'abrogation de cette loi quelques mois plus tard, n'auraient eu aucune influence relativement à la perception de la taxe sur les revenus des emprunts hypothécaires, puisqu'il est établi, à l'aide du raisonnement que nous avons reproduit, que cette perception se fonde sur la loi du 29 juin 1872.

Nous citerons, en dernier lieu, un arrêt du 24 juillet 1883, dans lequel la Cour de cassation tire une nouvelle déduction de sa formule. La chambre civile considère qu'il convient d'appliquer la taxe aux intérêts payés par une société, en raison de sommes empruntées sur *simples reconnaissances*, tant à ses propres actionnaires qu'à des tiers, en vue d'exécuter des travaux extraordinaires (24 juillet 1883 — D. P. 1884. 1. 132).

57. — *Conséquences de cette jurisprudence. Limitation nécessaire.* — Cependant, si générale et si compréhensive que soit la formule de la Cour de cassation, il ne faut pas oublier que cette formule n'a d'autre but que de définir le plus largement possible le mot « emprunt ». Si donc l'on se trouve en présence d'une opération dans laquelle il est impossible de voir un emprunt, cette opération fut-elle *un moyen* pour une société, une ville ou un département *de se procurer des fonds*, il n'y aura pas lieu de percevoir la taxe.

1° *Avances ne constituant pas un prêt.* — Un arrêt de la Chambre civile du 29 août 1883 a statué dans le sens que nous venons d'indiquer (D. P. 1884. 1. 132). Il s'agissait dans l'espèce d'une société constituée pour dessécher les marais de la Basse-Ailette. Les associés avaient effectué le versement de leur part contributive pour l'exécution des travaux, sans avoir d'ailleurs stipulé pour ces parts ni intérêts, ni conditions de remboursement. Mais plus tard, au lieu d'exiger comme ils en avaient le droit en vertu du décret de concession,

l'attribution d'une part de la plus-value résultant des travaux, ils se contentèrent de reprendre leurs avances, intérêts et capital, les intérêts leur étant d'ailleurs versés *par les propriétaires desséchés* restés étrangers à l'association, et *non par la société*. Fallait-il voir dans le versement des parts contributives effectué par les associés, une opération constituant un emprunt par la société, sous prétexte qu'il y avait eu là un moyen pour elle de se procurer les fonds dont elle avait besoin? Y avait-il lieu à perception de la taxe sur les intérêts reçus par les associés quand ils reprirent leurs avances? La Cour admit la négative, le versement des parts contributives n'avait pas constitué *un prêt*, mais une avance pour le compte des propriétaires desséchés, qui seuls eurent la charge du remboursement. Cette solution est exacte; *jure civili*, il n'y avait pas eu d'emprunt, or, il ne faut jamais perdre de vue les déductions de la « *stricta juris civilis ratio* », quand il s'agit de qualifier un acte en vue de la perception.

2° *Dépôts dans les caisses d'épargne. Comptes-courants dans les banques.* — Nous ne pouvons également qu'approuver, tout en considérant comme admis le système de l'administration, certaines solutions dans lesquelles celle-ci ne semble pas tirer tout le parti possible de la large formule que lui concède la jurisprudence. C'est ainsi que la taxe sur le revenu n'est pas appliquée aux intérêts des sommes que les caisses d'épargne reçoivent en dépôt (1).

(1) Décis. min. finances, 27 sept. 1878 — D. P. 5.433.

Il en est de même des sommes déposées en comptes-courants dans les établissements de banque (1), sauf cependant le cas où le versement de ces sommes donne lieu à la délivrance de reconnaissances productives d'intérêts et cesse de pouvoir être retiré à toute réquisition. En ce cas il y aurait lieu à la taxe (Trib. civ. de Remiremont, 20 mai 1880 — D. P. 5. 387).

Faut-il voir dans l'immunité accordée aux dépôts faits dans les caisses d'épargne, ou dans les banques, tant que ces dépôts peuvent être retirés à toute réquisition, une disposition *de rémittence*, inspirée à l'administration soit par une pensée de bienveillance, soit par la crainte de soulever des protestations trop vives si elle poussait à l'extrême les conséquences de son système ? On pourrait le croire, si l'on considère que l'acceptation de ces dépôts, dont on paie l'intérêt et dont on doit rendre l'équivalent, constitue pour les sociétés de banque et la caisse d'épargne, une opération ayant pour effet de leur *procurer des fonds*. La formule si large de la Cour de cassation justifierait ici la perception.

Mais cette immunité peut recevoir une explication plus juridique. La Cour de cassation a employé des termes vagues, de manière à englober tous les emprunts dans sa formule. Nous avons vu qu'elle même ne prend pas à la lettre sa prétendue définition. On doit donc aller au fond des choses, et se demander si l'acte

(1) Décis. min. finances, 15 mars 1879 — D. P. 5.435 solution de l'adminis. de l'Enregistrement, 3 fév. 1876 — D. P. 76. 5.463.

au sujet duquel on veut percevoir la taxe, a les caractères d'un emprunt. Or, comment faut-il qualifier, en droit, le fait qui consiste à recevoir une somme, remboursable à la première réquisition, ou après un simple préavis ?

Comme le fait fort justement remarquer M. Demasure (1) il importe de ne pas confondre deux contrats distincts : le prêt, *mutuum*, et le dépôt irrégulier. Pour reconnaître si l'on est en présence d'un prêt ou d'un dépôt irrégulier, il n'est pas de meilleur *criterium* que celui de Pothier. « Le prêt *mutuum*, se fait *uniquement en faveur de l'emprunteur*, qui a besoin de la somme qui lui est prêtée par ce contrat ; c'est uniquement pour lui faire plaisir que le prêteur la lui prête. Au contraire, le dépôt irrégulier se fait *principalement en faveur de celui qui donne son argent à garder*, dans la crainte qu'il ne soit pas en sûreté chez lui (2) ».

Les circonstances du fait, la qualité des parties, le taux de l'intérêt, le mode et les conditions de remboursement seront des éléments d'appréciations pour décider si le contrat est en faveur de celui qui reçoit, ou s'il n'est pas plutôt en faveur de celui qui remet l'argent. Les caisses d'épargne sont instituées pour favoriser l'économie ; celui qui y porte son argent fait un *dépôt irrégulier*, car l'opération est surtout à son avantage. Il en sera de même le plus souvent dans l'opération qui

(1) Demasure : *op. cit.* n° 232.

(2) Pothier : *Du dépôt*, n° 83.

consiste à déposer des sommes chez un banquier ; on cherche des garanties de sécurité qu'une caisse particulière ne saurait offrir. Mais si l'intérêt est très élevé, si la somme n'est remboursable qu'à terme, les éléments du prêt dominant : on sera en présence du *mutuum*. Dans ce cas seulement, il y aura lieu, selon nous, à une perception légitime de la taxe de 3 p. 100 ⁽¹⁾. Nous chercherions vainement désormais à contester le triomphe du système de l'administration contre lequel on peut seulement protester au point de vue doctrinal, pour l'honneur des principes. Mais, s'il faut admettre en présence de la jurisprudence si formelle de la Cour de cassation, que la taxe peut être étendue à tous les emprunts, même à ceux qui auraient échappé à cette taxe jusqu'à ce jour, nous avons le droit de discuter les conséquences de cette jurisprudence, et de ne pas considérer comme une pratique toute de rémittence, susceptible d'être remplacée demain par une pratique contraire, ce qui n'est qu'une limitation logique de la règle consacrée par la Cour de cassation.

§ III

Lots et primes de remboursement

58. — Loi du 21 juin 1875.

58. — Indépendamment des arrérages et intérêts annuels soumis en propres termes à la taxe de 3 p. 100, par

(1) Dissertation de M. Naquet. *Rép. pér.* 5,905.

l'art. 1^{er}, parag. 2 de la loi du 29 juin 1872, les emprunts et obligations peuvent donner lieu et donnent lieu ordinairement à d'autres produits au profit de leurs souscripteurs. Ces produits sont les primes de remboursement et les lots. Constituait-ils sous l'empire de la loi du 29 juin 1872, un revenu imposable, et pouvait-on dès lors leur faire subir la taxe? L'administration ne l'avait pas pensé (Sol. 20 mars 1873). Cependant, les primes de remboursement et les lots ne sont autre chose que des intérêts mis en réserve et distribués autrement que les arrérages et intérêts proprement dits. Une compagnie qui emprunte pourrait donner à ses prêteurs un intérêt plus élevé si elle ne lui donnait ni primes ni lots. N'était-il pas juste, dès lors, que les primes et les lots qui sont substitués à ces intérêts, fussent assujettis à la même taxe? Ces considérations, que nous extrayons presque littéralement de l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 1875, relative à divers droits d'enregistrement (1), amenèrent l'Assemblée nationale à insérer dans cette loi un art. 5 ainsi conçu :

« Sont assujettis à la taxe de 3 p. 100 établie par la loi du 29 juin 1872, les lots et primes de remboursement, payés aux créanciers et aux porteurs d'obligations, effets publics et tous autres titres d'emprunts. La valeur est déterminée pour la perception de la taxe, savoir... » (2).

(1) D. P. 1875. 4. 108. Exposé des motifs, n° 6, — Rapport, *ibid.*, n° 2.

(2) Texte et analyse de la loi. Dalloz : *Code annoté de l'Enregistrement*, n° 15,906 et suivants.

Nous nous occuperons des règles édictées par cette loi, et par le décret d'administration qui l'a suivie, dans la partie de notre étude consacrée à la détermination du revenu imposable.

CHAPITRE IV

DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE

59. — Division du chapitre.

59. — Les règles relatives à la détermination du revenu imposable, sont contenues dans l'art. 2 de la loi du 29 juin 1872. — Cet article comprend trois paragraphes, calqués en quelque sorte sur les trois paragraphes de l'article 1^{er}, et correspondant à chacune des trois catégories de revenus frappées par l'art. 1^{er}. — Le décret du 6 décembre 1872 et la loi du 21 juin 1875 nous fourniront également des indications ou des règles sur le sujet qui nous occupe. Nous étudierons les trois paragraphes de l'article 2 dans le même ordre que les trois paragraphes de l'art. 1^{er}; c'est-à-dire que nous nous occuperons dans une 1^{re} section de la détermination du revenu des actions et parts d'intérêts (art. 2. 1^o et 3^o) et dans une 2^e section de la détermination du revenu des emprunts et obligations (art. 2. 2^o).

SECTION I

REVENU DES ACTIONS ET DES PARTS D'INTÉRÊT

§ I

Revenu des actions

60. — Règle établie par la loi. — Pas de difficultés.

60. — En ce qui concerne les actions, aux termes de l'art. 2, le revenu est déterminé :

« Par le dividende fixé d'après les délibérations des assemblées générales d'actionnaires, ou des conseils d'administration, les comptes rendus, ou à leur défaut, *tous autres documents analogues.* »

Là, pas de difficulté. Dans les sociétés par action, il existe nécessairement, en vue de la fixation du revenu par les assemblées générales annuelles, des rapports faits à ces assemblées, ou des comptes rendus qui en tiennent lieu. Ces pièces doivent être déposées par les sociétés et l'on a dès lors la base nécessaire pour la détermination du revenu.

§ II

Revenu des parts d'intérêt. Sociétés sans conseil d'administration. Évaluation à 5 p. 100 du capital.

61. — Mode d'évaluation prévu par la loi. Difficultés soulevées par cette disposition. Comment se pose la question.

A

Revenu supérieur à 5 p. 100

62. — L'existence de ce revenu peut-elle être établie s'il n'y a pas de conseil d'administration.

63. — Solution inspirée par l'esprit de la loi. Jurisprudence.

64. *Quid* s'il y a un conseil d'administration, mais que ce conseil n'ait pas délibéré.

B

Improductivité absolue

65. — Conséquences de l'évaluation à 5 p. 100.

66. — Possibilité d'établir l'absence totale de revenu. Considérations qui justifient cette règle. Réquisitoire de M. l'avocat général Desjardins.

67. — Réponse à une objection. Solution libérale de la Cour de Cassation.

C

Revenus inférieurs à 5 p. 100

68. — Sorte de « forfait » établi par la loi. Critique de cette conception d'un « forfait » imposé au contribuable.

69. — Règles pratiques. Jurisprudence.

61. — *Mode d'évaluation prévu par la loi. — Difficulté soulevée par cette disposition.* — Dans les sociétés non divisées par actions, il ne saurait y avoir d'assemblées d'actionnaires, ni par conséquent de comptes rendus faits à des assemblées pour constater les bénéfices de l'année. Certaines commandites simples, parmi les plus importantes, ont des conseils d'administration qui prennent des délibérations à ce sujet. Ces délibérations sont des documents tout indiqués pour la détermination du revenu. Quand elles n'existent pas, il a fallu trouver un autre mode de détermination ; ce mode est établi dans l'art. 2, 3°.

« Pour les parts d'intérêt et commandites, par les délibérations des conseils d'administration, ou, à défaut de délibération, à raison de 5 p. 100 soit du prix moyen des cessions de parts d'intérêt consenties pendant l'année précédente, et dûment enregistrées, soit du montant du capital social ou de la commandite (1) ».

(1) Quand on n'a pas d'autre base pour la détermination du revenu que les deux modes d'évaluation indiqués dans cet article, on s'attachera plutôt, si cela est possible, au prix de cession des parts, qu'au montant du capital social. Instr. n° 2,437.

On remarquera de suite, à la lecture de ce texte, que la loi ne s'exprime plus ici dans les mêmes termes qu'à propos des sociétés par actions. Dans le par. 1, elle indiquait comme base de la détermination du revenu : la délibération des assemblées générales d'actionnaires ou des conseils d'administration, les comptes rendus ou *tous autres documents analogues* ; elle ne parle plus, dans le par. 3, que de deux choses : délibération des conseils d'administration, et, à défaut, évaluation de revenu à 5 p. 100. — Ne faut-il pas, dès lors, considérer cette différence de rédaction comme intentionnelle, et voir dans le par. 3 une alternative entre deux termes, en dehors desquels il n'y aurait place pour aucune autre base de détermination ?

La question est intéressante à résoudre à plusieurs points de vue. L'administration peut prétendre établir, à propos d'une société sans conseil d'administration, que les revenus de cette société sont supérieurs aux 5 p. 100 prévus par la loi. Ou bien c'est la société qui demandera à prouver que son revenu est inférieur à ce taux, ou même qu'elle n'a aucun revenu. Ces prétentions ne peuvent être accueillies qu'autant qu'on ne verra pas dans l'évaluation du revenu à 5 p. 100 dont parle le texte, une présomption irréfragable, une de ces présomptions qu'on appelle dans le langage de l'école « *juris et de jure* ». La difficulté n'étant pas susceptible de recevoir dans tous les cas une seule et même solution, il importe de l'envisager sous ses différents aspects.

A

Revenus supérieurs à 5 p. 100.

62. — *Ce revenu peut-il être établi en vue de la perception, s'il n'y a pas de conseil d'administration ?* —
 Aulendemain de la première application de la loi, l'administration eut la pensée de limiter autant que possible, les cas d'évaluation à 5 p. 100 du revenu imposable, et de trouver, en dehors des délibérations des conseils d'administration, une base réelle pour déterminer le revenu des sociétés qui nous occupent. Sans doute, le texte même de notre paragraphe semblait peu favorable à cette pensée, mais un autre texte offrait un point d'appui à l'administration. Le règlement d'administration publique rendu le 6 déc. 1872, en vue de la liquidation de l'impôt, s'exprime ainsi dans son art. 2 : « La liquidation définitive a lieu au moment du dépôt... des comptes rendus et extraits des délibérations des assemblées générales d'actionnaires, ou des conseils d'administration, *ou de tous autres documents fixant le dividende distribué.* » Le décret du 6 décembre 1872, ne fait d'ailleurs aucune distinction entre les actions d'une part, et les parts d'intérêt et commandites d'autre part. Les sociétés déposeront en vue de la liquidation les comptes rendus des conseils d'administration, *ou tous autres documents analogues*, qu'elles soient ou non par action.

Dès lors, prétendait l'administration, chaque fois

qu'une commandite simple sera assujettie par ses statuts à prendre périodiquement des décisions pour la détermination des dividendes à distribuer, n'aura-t-on pas dans ces décisions *les documents analogues*, susceptibles de servir de base à la détermination du revenu d'après des termes du décret? Les statuts prévoient que les bénéfices seront constatés par un inventaire, auquel prendront part tous les membres de la société : ce document présentera des conditions d'exactitude et de sincérité suffisantes. On aura là une base pour la détermination du revenu, analogue à la délibération d'un conseil d'administration. Les seules commandites dont les statuts n'auront rien prévu pour la fixation périodique des revenus à distribuer paieront la taxe d'après l'évaluation du revenu à 5 p. 100, cette évaluation devant servir à défaut de toute autre base.

63. — *Solution inspirée par l'esprit de la loi. Jurisprudence.* — Ce système n'a pas prévalu en jurisprudence. Un jugement du tribunal de la Seine du 31 janvier 1874 a précisé en termes remarquables les arguments qui rendent inadmissible l'opinion de l'administration, et qui obligent à prendre à la lettre le paragr. 3 de l'art. 2 de la loi du 29 juin 1872 (1).

La loi voulant imposer le revenu des sociétés sans déclaration ni investigation, a divisé les sociétés, au point de vue de l'assiette de l'impôt, en deux catégories distinctes.

(1) Voir ce jugement et la note qui l'accompagne, D. P. 1874. 3.103.

Les sociétés par action, les commandites pourvues d'un conseil d'administration vivent en quelque sorte de publicité : on peut asseoir la taxe sur leur revenu réel, que font connaître les rapports ou comptes rendus des assemblées générales, les décisions des conseils d'administration, et autres documents également faciles à consulter.

Mais les sociétés qui ne sont pas divisées en actions, et qui n'ont pas de conseil d'administration doivent être soustraites à toute ingérence dans leurs écritures privées et dans leur administration intérieure ; leurs opérations doivent rester secrètes : à l'égard de ces sociétés on a assis la taxe sur le revenu, présumé d'après l'importance du capital.

Après s'être inspiré de ces considérations, qui reflètent incontestablement la pensée du législateur et qui ont dû inspirer la rédaction de notre par. 3, le tribunal observe « que les termes du règlement d'administration publique, sainement entendus, ne sont point en opposition avec ceux de la loi, et qu'eussent-ils un sens différent et une portée plus étendue, ils seraient à cet égard sans force ni valeur. » Cela est évident : le règlement a pu interpréter la loi, mais non la modifier. Le jugement du tribunal de la Seine observe en outre que « dans toute société en commandite, on fait un inventaire annuel d'après lequel on fixe le revenu de la commandite ». Dès lors, « si la prétention de la Régie était fondée, la loi n'aurait pas eu besoin de diviser ces sortes de société en deux caté-

gories, toutes seraient nécessairement comprises dans la première ». Dans toutes, en effet, l'inventaire constituerait le *document analogue* à une délibération d'un conseil d'administration, et pour aucune il n'y aurait lieu à évaluer le revenu à 5 p. 100.

64. — *Il y a un conseil d'administration, mais il n'a pas délibéré.* — Ainsi, la lettre et l'esprit de notre paragraphe interdisent à l'administration de chercher à taxer les revenus des parts d'intérêts et commandites, en prenant une autre base pour la détermination de ce revenu que la délibération d'un conseil d'administration ou l'évaluation à 5 p. 100. Mais il peut se faire qu'une société ait un conseil d'administration, et que ce conseil n'ait pris aucune délibération annuelle. Cela s'est produit dans une espèce où les statuts portaient qu'une réunion annuelle aurait lieu, afin de permettre aux associés d'« approuver et contredire les comptes et inventaires, et autoriser s'il y a lieu des répartitions de bénéfices ». Cette clause statutaire ne constituait pas une obligation légale, et la seule taxe de 5 p. 100 a été reconnue exigible par un jugement du tribunal de Lille du 27 juin 1874 (D. P. 1874. 5. 531).

L'administration prétendait infliger l'amende prévue par la loi pour le cas où les procès-verbaux de délibération ne sont pas déposés : mais pour que cette prétention fût fondée, il aurait fallu établir qu'une délibération eût existé. A défaut de cette preuve les termes de la loi n'autorisent que l'évaluation à 5 p. 100. Le jugement

du tribunal de Lille est donc à l'abri de toute critique.

B.

Improductivité absolue

65. — Conséquences de l'évaluation à 5 p. 100. —

Notre par. 3 a été inspiré par une pensée de protection en faveur des sociétés non divisées par actions, et non pourvues de conseil d'administration. On a voulu assurer le secret à leurs opérations, et prévenir toute ingérence administrative dans leurs affaires intérieures.

On présume que leur revenu est de 5 p. 100, et elles ne paient la taxe que sur ce revenu présumé, bien que la plupart du temps elles réalisent un revenu bien supérieur. Mais cette protection ne va-t-elle pas, en certains cas, se retourner contre elles-mêmes ? Ne pouvant établir leur revenu réel par une délibération de leur conseil d'administration, puisqu'elles n'en ont pas, faudra-t-il qu'elles paient l'impôt sur un revenu présumé de 5 p. 100 alors qu'elles réalisent un revenu beaucoup moindre, alors qu'elles ne réalisent aucun revenu, et alors même qu'elles subissent des pertes si considérables qu'elles soient ? Cette solution serait bien rigoureuse. L'espoir de profiter de la loi, aux jours de la prospérité, le spectacle d'une société voisine qui ne paie peut-être la taxe que sur la moitié ou le quart de son revenu réel, grâce au système de notre par. 3, paraîtront aux sociétés malheureuses de maigres consolations. On accusera, non sans raison, le législateur de 1872 d'avoir observé de

singulières règles de justice distributive, s'il fait payer en trop aux uns ce que les autres paient en moins. Faut-il considérer ces résultats quelque peu choquants comme une conséquence inévitable de la loi?

Nous ne le pensons pas. Il est certain, tout au moins, qu'au cas où une société demande à prouver par les moyens légaux qu'elle n'a aucune espèce de revenus, elle doit être admise à faire cette preuve, afin d'échapper à la taxe.

66. — *Possibilité d'établir l'absence totale de revenu.*
— *Arguments en faveur de cette solution.* — Un arrêt de la Cour de cassation, rendu après délibération en la chambre du conseil par la chambre civile de cette cour, le 13 avril 1886, sur le réquisitoire conforme de M. l'avocat général, vient de consacrer cette solution (D. P. 1886. 1. 185). Le réquisitoire de M. Desjardins formule en d'excellents termes les arguments qui justifient cette jurisprudence. Le jugement du Tribunal de la Seine, qui avait motivé le pourvoi, considérait l'art. 2, 3°, de notre loi comme établissant « une présomption légale, qui ne permet pas à la Régie d'exiger, et au contribuable de présenter aucun document autre que la délibération limitativement spécifiée par cet article en vue d'augmenter ou de diminuer la taxe proportionnellement au revenu réel produit par les opérations sociales. » Il s'agissait dans l'espèce d'une société civile et particulière ayant pour objet la mise en valeur de deux immeubles contigus. N'ayant pas de conseil d'administration, cette société

prétendait justifier par des extraits des registres sociaux que les parts des associés n'avaient produit aucun revenu. La question de savoir si l'improductivité absolue peut être démontrée autrement que par les délibérations d'un conseil d'administration se posait donc nettement, et pour la première fois la Cour de cassation allait la trancher *in terminis* (1).

Voici les principales considérations exposées par l'avocat général et dont s'est inspiré l'arrêt du 15 avril 1886 :

1° Tout d'abord la logique et le bon sens, d'accord avec les textes, protestent contre la pensée d'une sorte de forfait, qui aboutirait à la création artificielle d'un revenu. La loi du 29 juin 1872 s'intitule « loi relative à un impôt *sur le revenu* des valeurs mobilières ». Le par. 1^{er} de l'art. 1^{er} de cette loi soumet à la taxe « *les intérêts, dividendes, revenus et tous autres produits des actions* » et le par. 3 du même article atteint « *les intérêts, produits et bénéfices annuels des parts d'intérêt* ». L'art. 2 dit à son tour : « le revenu est déterminé... » Tous ces textes supposent l'existence d'un revenu. Pas de revenu, pas de matière imposable, pas de détermination possible en vue de la perception de l'impôt. Comment en effet

(1) L'affirmative avait prévalu le 31 août 1874 devant le tribunal de Vannes (D. P. 1875. 5 528). Mais d'autres tribunaux s'étaient prononcés depuis dans le sens contraire. Un arrêt de la Ch. des req. du 28 janv. 1879 (D. P. 79. 4.293) avait touché incidemment à la question et fournissait un préjugé favorable à l'opinion soutenue par l'administration, pour justifier la perception de la taxe.

déterminer la quotité d'une chose qui n'existe pas ? *Prius non esse quam esse tale.*

2° On veut percevoir l'impôt même là où il n'y aura pas de revenu ? Sur quoi sera prélevé cet impôt ? Forcément sur le capital ! Cette conséquence qui contredit si manifestement et les intentions du législateur de 1872, et les déclarations réitérées de ses orateurs les plus autorisés, n'est-elle pas la condamnation du système de l'administration ? Qu'on veuille bien se rappeler l'attitude de M. Thiers, si nettement opposé à tout système ayant « pour résultat final de frapper le capital improductif ». Frapper le capital lui semblait « une mesure dangereuse ». Et son ministre des finances, M. Magne, considérait une telle mesure comme « une violation des règles ordinaires de notre code financier, et une sérieuse injustice en même temps qu'un sérieux danger ». Ce dernier n'a-t-il pas condamné par avance l'opinion que nous combattons, lorsqu'il s'écriait : « Comment ? Voilà une entreprise commencée, dont les actions se cotent à la Bourse, mais qui n'a encore produit aucune espèce de revenu, et c'est sur ce capital que vous allez asseoir l'impôt, présumant que le capital représente un revenu ! » — Si d'ailleurs on ne recule pas devant cette conséquence de percevoir notre taxe sur le capital, on arrive bientôt à l'absurde. Supposons, avec M. Desjardins, une société qui a perdu 95 p. 100 de son capital : il faudrait lui arracher une bribe des cinq derniers centièmes, qui forment le solde de l'actif social, sous pré-

texte de percevoir un impôt sur le produit inexistant du capital originaire presque anéanti ! On pourrait même concevoir que l'impôt fût perçu quand la source de tout revenu sera tarie, c'est-à-dire quand le capital entier sera absorbé (1) !

3° A ce double argument, tiré de la saine interprétation du texte et de l'esprit du législateur, s'ajoute l'auto-

(1) Ces considérations nous paraissent très justes. Nous devons, toutefois, faire à leur propos une double observation. — On sait que l'Assemblée nationale refusa d'admettre un système d'impôts connu dans la science financière et économique sous le nom d' « *impôt sur le capital* ». Il ne suffirait pas de rappeler ce vote, pour établir que l'Assemblée n'a pas pu consacrer d'autre part une règle ayant pour résultat de faire prélever un impôt sur le capital. L'« *impôt sur le capital* », au sens technique du mot, a pour assiette le capital fixe possédé par le contribuable, ce qui n'empêche pas que, *normalement*, le contribuable doive le payer avec ses revenus et non avec son capital. Inversement, nos divers impôts directs qui ont pour assiette le *revenu présumé* du contribuable peuvent aboutir *en fait* à imposer parfois au contribuable un prélèvement sur son capital : c'est l'inconvénient de tout système qui consiste à atteindre les revenus à l'aide de présomptions.

Mais cet inconvénient, compensé d'ailleurs par de sérieux avantages, n'a pu être admis qu'autant qu'il était impossible de l'éviter. Dans notre cas, la constatation réelle des revenus, ou plutôt de l'absence des revenus était possible, le législateur ne pouvait la prohiber.

Nous verrons cependant que la taxation à 5 p. 100 du capital est imposée aux associations religieuses, sans qu'il soit permis à ces associations de s'abriter derrière l'exception d'improductivité absolue (loi du 9 déc. 1884). Mais c'est là une disposition rigoureuse, *exceptionnelle*, inspirée au législateur par le désir de déjouer pour l'avenir et de punir pour le passé certains calculs par lesquels ces associations avaient paru se dérober à la taxe.

Voy. les paroles du rapporteur général au Sénat, J. O *fiel* du 28 décembre 1884. 1^{re} séance du 27 déc. p. 2,013. Ces paroles, que nous citons plus loin, prouvent qu'il y a là une *dérogation au droit commun*.

rité du décret du 6 déc. 1872. Cet acte réglementaire, rendu pour assurer l'exécution de la loi du 29 juin, s'attache à faire payer la taxe sur le revenu des sociétés, et rien que sur ce revenu. Qu'on lise l'art. 1^{er}. Pour les valeurs à revenu fixe, la taxe est payée « d'après les produits annuels afférents à ces valeurs ». Pour les actions, parts d'intérêt, commandites et emprunts à revenu variable, « d'après le résultat du dernier exercice, réglé et calculé sur les quatre cinquièmes du revenu, *s'il en a été distribué* ». Et cet article se termine par une disposition bien significative : à la fin de chaque année, lors de la liquidation définitive de la taxe pour l'exercice entier, s'il est dû un complément de taxe au profit du trésor, il est immédiatement acquitté. « Dans le cas contraire, l'excédent versé est imputé sur l'exercice courant, ou *remboursé* si la société est arrivée à son terme, ou *cesse de donner des bénéfices*. » Donc, on a touché ce qui n'était pas dû, au cas d'improductivité, car, sans cela, la taxe régulièrement perçue ne serait pas restituée. (art. 60, loi 22 fr. an VII). Cette dernière disposition, il est vrai, n'est écrite que pour les sociétés par actions, mais ne traduit-elle pas la pensée du législateur, et pourrait-on sans injustice refuser de s'inspirer d'une pensée si manifeste, dès qu'il s'agit des sociétés sans conseil d'administration ?

67. — *Réponse à une objection. Solution libérale admise en jurisprudence.* — Nous avons admis, il est vrai, que malgré les termes de l'article du décret dont il

s'agit, l'administration ne pourrait pas dans le cas prévu par cet article recourir aux *documents analogues*, bilans, inventaires, etc., pour établir l'existence d'un revenu supérieur à 5 p. 100 du capital social. Le système que nous venons de soutenir n'est-il pas en contradiction avec cette solution, puisqu'il permet d'employer contre l'administration les *documents analogues* dont elle ne peut se servir? L'objection est très sérieuse dès qu'on est en présence d'un revenu à déterminer. Mais, comme l'a fort bien remarqué M. Demasure (1), dont l'opinion a été reproduite dans le réquisitoire de M. Desjardins : « Cette critique perd toute sa force, et la contradiction signalée disparaît, si l'on accepte la distinction déjà proposée entre deux opérations qui ne peuvent être confondues : la fixation de l'assiette de l'impôt et le calcul de sa quotité, en d'autres termes, la preuve de l'exigibilité et la liquidation. *L'improductivité fait exception à tout*. Elle rend impossible une perception quelconque, ainsi que le reconnaît pour les sociétés par actions l'article *in fine* du décret du 6 décembre 1872. Or, lorsqu'un fait entraîne de semblables conséquences, on ne concevrait pas que les contribuables fussent mis dans l'impossibilité de l'établir ».

Telles sont les principales considérations qui ont inspiré l'arrêt de la chambre civile. Elle a condamné, en termes laconiques sans doute, mais pourtant très clairs et très nets, un système qui, contrairement à toutes les

(1) Demasure : *loc. cit.* p. 275, no 221.

tendances de notre législation, frappait directement le contrat de société, au lieu de viser les bénéfices issus de ce contrat. L'alternative posée dans l'art. 2, § 3, de la loi du 29 juin « s'applique uniquement, dit l'arrêt, au cas où il s'agit de fixer le chiffre du revenu ; cet article ne saurait faire obstacle au droit qui appartient à la société de prouver, par tous les moyens légaux, qu'elle n'a aucune espèce de revenus. » Cette solution libérale, d'une longue et vive controverse, fournit une excellente réponse à l'opinion trop accréditée d'après laquelle la Cour de cassation sanctionnerait uniformément tous les systèmes imaginés par l'administration.

C

Revenus inférieurs à 5 p. 100

68. — *Sorte de « forfait » établi par la loi.* — *Critique de cette conception d'un « forfait » imposé au contribuable.* — Maintenant, modifions un peu les termes de l'hypothèse précédente. Nous sommes toujours en présence d'une société sans conseil d'administration, à laquelle on veut imposer la taxe sur un revenu évalué à 5 p. 100 de son capital social. Mais cette société ne s'abrite plus derrière son improductivité totale pour échapper à cette réclamation : elle offre seulement d'établir qu'elle a réalisé un revenu très modeste, bien inférieur à l'évaluation proposée, et demande à ne payer l'impôt que sur son revenu réel.

Est-il possible d'accueillir cette prétention et de lui

permettre la preuve de ce revenu ? Les arguments que nous avons fait valoir pour le cas d'improductivité totale militent encore, bien qu'avec une moindre force, en faveur de cette solution.

On a quelque peine à admettre qu'on puisse qualifier d'impôt *sur le revenu*, une taxe calculée d'après une évaluation à 5 0/0 du capital social, lorsqu'en réalité le revenu réalisé atteint peut-être 1 p. 100 ou 1/2 p. 100 de ce capital. En outre, ce mode de calcul conduit à négliger complètement l'une des préoccupations les plus sérieuses de l'Assemblée nationale : on peut concevoir telle hypothèse où les bénéfices réalisés n'atteignent même pas le montant de l'impôt, calculé sur le revenu présumé à 5 p. 100 : dans ce cas une partie de l'impôt sera perçue sur le capital ! Enfin, la pensée d'atteindre le revenu réel quand cela est possible, est manifeste dans le règlement d'administration publique rendu à la suite de la loi de 1872 ; or, ici, des *documents analogues* aux délibérations d'un conseil d'administration peuvent permettre, comme au cas d'improductivité absolue, d'établir sans déclaration ni inquisition le revenu réel : dès lors, pourquoi préférer à cette constatation directe du revenu, le procédé douteux de la taxation à l'aide d'une présomption ?

On essaie, il est vrai, de justifier, au point de vue rationnel, la perception sur un revenu supérieur au revenu réel, par l'idée d'une *sorte de forfait* établi par le législateur dans l'intérêt même du contribuable. Cette idée

a été développée à propos d'une affaire soumise à la Cour de cassation, le 18 nov. 1878, dans le rapport de M. le conseiller Dareste (D. P. 79. 1. 2, 291), qui semblait en tirer des déductions même pour le cas d'improductivité totale.

« La loi, disait ce rapport, n'a pas voulu pénétrer dans le secret des sociétés qui n'ont pas de conseil d'administration, ni de délibérations régulières constatées par un registre... Peu importe que la société prospère ou non... Entrer dans cet ordre de considérations, ce serait violer expressément l'art. 2 de la loi de 1872. »

Nous l'avons déjà indiqué; au point de vue de l'équité cette idée du forfait nous paraît peu satisfaisante. Protéger contre les inquisitions de l'administration les sociétés qui désirent s'y soustraire, dans le cas prévu par l'art. 2, rien de plus sage, rien de plus conforme à l'esprit général de la loi de 1872. Mais pourquoi imposer cette protection même dans les cas où les intéressés la repoussent comme une charge accablante et demandent à s'y soustraire? Pourquoi frapper le revenu au moyen d'une présomption, lorsqu'il est possible de le connaître par une constatation directe. Le législateur de 1872 aurait pu sans danger permettre cette constatation, et autoriser les sociétés à établir leur revenu véritable par les inventaires ou autres documents sérieux?

Une disposition du projet Casimir Périer, de 1871, divisé, on s'en souvient, en quatre cédules, et destiné à atteindre les différentes sources de revenu, proposait,

précisément dans une matière voisine, une solution analogue à celle que nous soutenons ici. La déclaration n'était admise dans ce projet que comme *ultimum remedium*, à défaut de tout autre moyen de reconnaître le revenu. Et encore n'était-ce pas la déclaration générale du revenu, mais une déclaration limitée strictement à chacune des catégories de revenu qui ne pouvaient être connues autrement. Mais, il est un cas où, par exception, M. Casimir Périer et la Commission admettaient volontiers la déclaration générale du revenu, sans que personne dans l'Assemblée, songeât à protester sur ce point: c'est lorsque le contribuable, principal intéressé dans la question, sollicitait lui-même la permission de déclarer son revenu, afin de profiter de l'exemption accordée aux revenus inférieurs à 1,500 fr.

69. — *Règles pratiques. Jurisprudence.* — Malheureusement, rien n'indique que l'Assemblée ait voulu consacrer ce système en notre matière. Au contraire le texte de l'art. 2, par. 3, pose une alternative qui paraît s'imposer sans aucune distinction dès qu'il y a un revenu à déterminer. Extrait des délibérations d'un conseil d'administration, ou évaluation à 5 p. 100 du capital social, il n'y a pas à sortir de là. C'est la règle pour l'administration ; ce sera aussi la règle pour les sociétés, si l'on s'en tient à la lettre de l'art. 2, par. 3, sans admettre les *documents analogues* indiqués dans l'art. 2 du décret.

Telle est la solution admise par la jurisprudence.

L'arrêt du 13 avril 1886 la consacre par cette déclaration que l'art. 2 « s'applique au cas où il s'agit de fixer le chiffre du revenu ». C'est seulement pour établir l'absence de revenus qu'on peut chercher des preuves en dehors de cet article (1). On peut aussi trouver des points d'appui en faveur de cette solution, dans les arrêts du 23 août 1875 (D. P. 75. 1. 347), du 18 novembre 1878 (D. P. 79. 1. 229) et du 28 janvier 1879 (D. P. 79. 1. 293). On a même prétendu, mais à tort, que ces arrêts tranchaient en faveur de l'administration la controverse relative au cas d'improductivité totale.

Les arrêts de 1878 et 1879 nous fournissent des indications intéressantes sur le calcul du $\frac{1}{5}$ p. 100 dans deux cas où le recours à ce mode d'évaluation présente des difficultés. Aux termes de ce premier arrêt, il faut s'attacher uniquement, pour ce calcul, au capital tel qu'il est fixé dans l'acte social, sans tenir compte de l'augmentation ou de la diminution de ce capital : dans l'espèce, on invoquait la dépréciation du capital, mais non l'absence de revenus. Le second arrêt statue sur le cas d'indétermination du capital dans l'acte de société. Ce n'est pas aux juges d'apprécier, comme l'avait admis un jugement du tribunal de la Seine, la valeur des parts de fondateur en tenant compte des circonstances ; mais, pour se conformer à l'art. 5 de la loi du 29 juin, d'après

(1) Sur cette question, V. M. E. Naquet : *Rép. pér.* de mars 1887 (art. 6,816) et M. Testoud : *Revue critique*, 1887, p. 79 et suiv. le premier admet l'idée du forfait dans tous les cas ; le second ne l'admet dans aucun cas.

lequel le recouvrement de la taxe doit être suivi comme en matière d'enregistrement, il y a lieu de recourir à la déclaration estimative des parties prévue dans l'art. 16 de la loi du 22 frim. an VII.

SECTION II

REVENUS DES OBLIGATIONS ET EMPRUNTS

70. — Arrérages et intérêts.

71. — Lots et primes de remboursement.

70. — *Arrérages et intérêts.* — Aux termes de l'art. 2, 2°, le revenu est déterminé : « Pour les obligations ou emprunts, par l'intérêt ou le revenu *distribué dans l'année* ».

Ici, nulle difficulté. Les expressions employées dans ce paragraphe suggèrent seulement une remarque : on prend en considération, pour la détermination du revenu, *ce qui est distribué* aux obligataires ou prêteurs. Si donc les sociétés ou établissements publics prennent à leur charge la taxe afférente à l'intérêt des obligations et emprunts il n'y a pas là un supplément de revenu passible de l'impôt. Cette solution est adoptée par une décision du ministre des finances du 24 septembre 1883 (D. P. 1885. 5. 497). Nous avons vu qu'il en est autrement pour les actions : si une société supporte la taxe qui leur est applicable, il faut voir là un supplément de dividende, et en tenir compte pour la détermination du revenu (même décision).

71. — *Lots et primes de remboursement.* — La loi du

21 juin 1875 et le décret du 15 décembre de la même année s'occupent de la détermination de la taxe relativement aux *lots* et *primes de remboursement*. Les lots et primes ont été soumis à l'impôt dans le but d'atteindre le produit intégral des obligations et titres d'emprunt.

Aux termes de l'art. 5 de la loi du 21 juin 1875 « la valeur est déterminée, pour la perception de la taxe, savoir :

« 1° Pour les lots, par le montant du lot en monnaie française ;

« 2° Pour les primes, par la différence entre la somme remboursée et la taxe d'émission des emprunts ».

Il semblerait, à la lecture de ce texte, qu'en ce qui concerne les lots, l'impôt doit être perçu sur leur montant sans aucune distinction. Ce serait contraire à l'intention manifestée par le législateur de 1875, dont le but a été d'atteindre le bénéfice réel résultant des lots ou primes. Tenant compte de cette intention, l'administration de l'enregistrement a admis dans une solution du 20 novembre 1875 (D. P. 76. 5. 465), que lors du paiement d'un lot, le seul bénéfice réalisé sur la souscription serait considéré pour la détermination du revenu imposable. Si donc un lot payé comprend le remboursement de la somme versée pour la souscription du titre, c'est seulement sur ce qui excède ce remboursement que la taxe de 3 p. 100 sera perçue. Cet excédent constituera alors une sorte de prime.

Pour les primes, il y a lieu de déduire de la somme

remboursée la valeur du titre d'après son taux d'émission.

Les difficultés relatives à la fixation de ce taux d'émission ont été réglées par le décret qui a suivi la loi.

Lorsque les obligations ou autres effets publics ont eu un taux unique d'émission, c'est ce taux qui est pris en considération.

Si le taux d'émission a varié, un taux moyen d'émission sera établi par le procédé suivant. Pour *chaque emprunt*, c'est-à-dire pour toutes les obligations du même type, faisant, le cas échéant, l'objet d'une seule inscription à la cote de la bourse, on divise le montant total de l'emprunt, sous la seule déduction des arrérages courus au moment de chaque vente, par le nombre des titres correspondant à cet emprunt. Si l'émission faite à des taux variables n'est pas terminée, la moyenne est établie d'après la situation de l'emprunt au 31 décembre de l'année qui a précédé celle du tirage.

Enfin, lorsque les moyens ci-dessus ne peuvent être employés et que le taux d'émission reste inconnu, il y a lieu d'admettre que le titre a été émis « moyennant un capital formé de vingt fois l'intérêt annuel stipulé, lors de l'émission, au profit du porteur du titre. A défaut de stipulation d'intérêt, il est pourvu à la fixation du taux d'émission dans la forme tracée par l'art. 16 de la loi du 22 Frim. an VII (déclaration estimative) (1) ».

(1) Décret du 15 déc. 1873, art. 1 et 2. — Instr. du 17 déc. 1873 n° 2,336 — D. P. 76. 5. 467. — Dalloz : *Code Annoté de l'Enregistrement*, p. 677 et 678.

CHAPITRE V

PERCEPTION DE LA TAXE

72. — Division du chapitre.

72. — Les règles relatives à la perception de la taxe sont contenues dans les art. 3 et 5 de la loi du 29 juin 1872, dans le décret du 6 déc. et dans l'instruction générale de l'administration de l'enregistrement du 11 décembre de la même année (*Instr.* 2,457 — D. P. 1874. 5. 531).

L'art. 3 de la loi contient trois paragraphes. La quotité de l'impôt est déterminée dans le par. 1^{er}. Le par. 2 nous apprend quel en est le débiteur. Une disposition transitoire relative à l'année 1872 est contenue dans le par. 3.

L'art. 5 s'occupe des pénalités et du mode de recouvrement de l'impôt : le décret et l'instruction générale nous fournissent les règles de détail. Nous étudierons ces dispositions dans quatre sections :

Section I. Paiement de la taxe.

Section II. Contraventions. Pénalités.

Section III. Prescription.

Section IV. Recouvrement et poursuites.

SECTION I

PAIEMENT DE LA TAXE

73. — Quotité de la taxe. Par qui, où, quand, comment elle est payée.

74. — Disposition transitoire de l'art. 3 *in fine*. Difficulté qu'elle a soulevée.

75. Liquidation de la taxe.

73. — *Quotité de la taxe. Par qui, où, quand, comment elle est payée.* — La disposition relative au chiffre de l'impôt est ainsi conçue.

« La quotité de la taxe établie par la présente loi, est fixée à 3 p. 100 du revenu des valeurs spécifiées en l'art. 1 » (art. 3. par. 1).

A qui peut s'adresser l'administration pour obtenir le paiement de cette taxe ? le texte répond à cette question :

« Le montant en est avancé, sauf leur recours, par les sociétés, compagnies, entreprises, villes, départements ou établissements publics » (art. 3. par. 2).

Ainsi, l'administration n'a en face d'elle que les sociétés, compagnies, etc. Elle ne connaît pas, elle ne doit pas connaître les actionnaires, obligataires ou prêteurs. Les discussions survenues au cours de l'élaboration de la loi fournissent des indications certaines en ce sens. Peu importe d'ailleurs que le texte ait accordé un recours contre les personnes auxquelles va le revenu : que celles-ci subissent ou non, en dernier lieu, la charge de l'impôt, c'est une question d'incidence, qui n'influe en rien sur le droit de poursuite accordé à l'administration,

en vue du recouvrement de la taxe. Nous ferons donc des réserves au sujet des solutions admises par certains jugements, qui accordent à l'administration un recours contre les personnes dont la société est devenue débitrice à la suite d'un emprunt (1). Les modes de liquidation de la taxe, prévus par le décret du 6 décembre, seraient inapplicables, s'il fallait considérer comme débiteurs de l'impôt les actionnaires, obligataires ou prêteurs. C'est un motif de plus pour ne pas admettre une telle solution (2).

Le lieu et les époques de paiement sont fixés par le décret du 6 décembre et l'instruction du 11 déc. 1872.

La taxe est payée au bureau de l'enregistrement du siège social ou administratif désigné à cet effet. Pour les prêts faits par la Caisse des dépôts et consignations et le Crédit foncier, la perception n'a pas lieu dans les départe-

(1) Remiremont, 10 mai 1880, *Rép. Pér.* n° 5,514 — Clermont, 18 juin 1885, *Rép. pér.*, n° 6,546 — Chaumont, 25 février 1886, *J. E.*, n° 22,631.

(2) Que faut-il décider cependant, au cas d'une société dissoute, lorsque les associés se sont partagé tout ou partie de l'actif social, et qu'il ne reste plus dans la caisse de la société de quoi payer la taxe dont elle est débitrice?

Le Trésor pourra-t-il agir en reversement des sommes retirées de la caisse sociale au préjudice de ses droits? Un jugement du tribunal de Nice a répondu affirmativement au cas d'une société anonyme. « Le patrimoine social d'une société anonyme forme la garantie de ses créanciers; une partie quelconque de ce patrimoine ne peut être distraite de sa destination ». Le Trésor, créancier de la société, peut donc « agir directement contre les actionnaires prématurément apportionnés » (Nice 20 juil. 1885, *Rép. pér.*, n° 6,532).

Nous acceptons cette solution. Il y a ici des circonstances particulières qui rendent admissibles l'action de l'administration.

tements; la taxe relative à ces créances est réglée à Paris.

Le paiement s'effectue en quatre termes égaux dans les vingt premiers jours des mois de janvier, avril, juillet et octobre de chaque année.

74. — *Disposition transitoire. Difficulté soulevée par cette disposition.* — Le par. 3 de l'art. 3 contient une disposition transitoire ainsi conçue :

« Pour l'année 1872, les revenus, intérêts et dividendes seront sujets à la taxe pour moitié seulement de leur montant, *quelle que soit d'ailleurs l'époque à laquelle le paiement aura lieu.* »

Cette disposition a donné lieu à deux interprétations différentes dans les conséquences pratiques sont considérables.

La première interprétation admise par un jugement du tribunal d'Orléans du 31 janvier 1881 (D. P. 1884. 1. 465) consiste à dire que, dans la pensée du législateur, la taxe a dû frapper pour moitié seulement les bénéfices *réalisés* dans l'année 1872. La loi ne fait, en cela, qu'appliquer purement et simplement le principe de la non-rétroactivité des lois. L'impôt sur le revenu n'étant exigible qu'à partir du 1^{er} juillet 1872, c'est-à-dire à partir du milieu de l'année, rien de plus naturel que d'y soumettre pour moitié seulement, les bénéfices effectués pendant l'année 1872. Quant aux bénéfices des années antérieures, il n'était nul besoin de leur accorder expressément l'immunité : le principe de la non-rétroactivité suffit pour qu'il ne puisse être question de leur faire subir l'impôt.

Dans le système contraire à cette interprétation, « il serait arrivé.... qu'au cas de distribution en 1873 à la fois de bénéfices réalisés en 1871 et en 1872, les bénéfices afférents au 1^{er} semestre de 1872 auraient été exempts de la taxe, tandis que ceux obtenus à une époque antérieure, en 1871, l'auraient supportée intégralement.... ce résultat nullement équitable n'a pas dû être voulu par le législateur ».

Ce raisonnement semble irréfutable, et pourtant il est facile de le faire tomber. Il suffit pour cela d'admettre que l'exception écrite dans l'art. 3, vise non les produits *réalisés* dans l'année 1872, mais les produits *distribués* dans le cours de cette année, comme l'exprime l'art. 6 du règlement du 6 déc. 1872.

Cette interprétation nous paraît bien préférable. En effet l'exception ainsi comprise avait parfaitement sa raison d'être. Supposons qu'elle n'existe pas : toutes les sociétés qui sont dans l'usage de distribuer leurs revenus avant le 1^{er} juillet auraient échappé à la taxe pour 1872 puisque cette taxe n'était applicable qu'à partir du 1^{er} juillet. Celles au contraire qui font leur distribution après le 1^{er} juillet auraient supporté intégralement l'impôt pour 1872. Ainsi, le paiement pour les unes, l'immunité pour les autres, auraient dépendu d'une circonstance toute fortuite : l'époque de la distribution ! Le législateur ne l'a pas voulu, et pour les soumettre toutes au même traitement, il a écrit la disposition transitoire de l'art. 3. Si d'ailleurs on admet cette interprétation, il en

résulte que la distribution de bénéfices postérieurement à la mise en vigueur de la loi du 29 juin 1872 sera soumise à la taxe, même si les bénéfices ont été réalisés antérieurement à l'année 1872.

La Cour de cassation a cru cette dernière interprétation mieux fondée. Confirmant sa jurisprudence antérieure sur des questions voisines, elle a déclaré par un arrêt du 28 mai 1884 (D. P. 1884. 1. 465) que la loi du 29 juin 1872 « a établi sur les valeurs mobilières un impôt dont *la perception a pour cause déterminante la répartition* qui fait passer du patrimoine social dans l'avoir personnel des associés ou actionnaires, les intérêts, dividendes, revenus, et tous autres produits des actions de toute nature des sociétés financières, industrielles, commerciales ou civiles. Qu'ainsi, pour décider quand il y a lieu à perception de la taxe, il faut *s'attacher uniquement au fait de la distribution des bénéfices sociaux*, sans se préoccuper du moment où a eu lieu leur réalisation (1) ».

75. — *Liquidation de la taxe.* — En ce qui concerne le mode de liquidation, il y a une distinction à faire, suivant qu'il s'agit de valeurs dont *le revenu est fixé et déterminé à l'avance* (obligations, emprunts), ou de valeurs à *revenu variable*, déterminé d'après les bénéfices réalisés (actions et parts d'intérêt).

S'agit-il de valeurs à *revenu fixe*, la liquidation a lieu, chaque trimestre, d'après le nombre des titres, ou bien

(1) Dans le même sens, Cass. civ. 19 janv. 1887, *Rép. pér.* 6,819.

des valeurs (lorsqu'il n'y a pas de titres négociables) existant au dernier jour du trimestre, et d'après le revenu qui leur est attribué.

S'agit-il de valeurs à *revenu variable*? La liquidation s'opère d'après le résultat du dernier exercice, réglé et calculé sur les quatre cinquièmes du revenu, s'il en a été distribué, et en ce qui concerne les sociétés nouvellement créées, sur le revenu évalué à 5 p. 100 du capital appelé.

Par la nature même des choses, on a été obligé d'adopter ici un tel procédé. Au moment de la liquidation, le revenu n'est pas connu : il dépend d'événements ultérieurs qui peuvent l'accroître ou l'affaiblir. Le décret du 6 décembre n'a pu prescrire ici, aux dates fixées pour le paiement, une liquidation définitive. Mais l'impôt ne sera payé que provisoirement en attendant la liquidation définitive qui sera opérée après la clôture des écritures de l'exercice, au moment du dépôt des documents fixant le revenu distribué.

Aux termes de l'art. 2, 3^e, dern. alinéa, de la loi du 29 juin, « les comptes rendus et les extraits des délibérations des conseils d'administration ou des actionnaires, seront déposés dans les vingt jours de leur date, au bureau de l'enregistrement du siège social. »

La situation exacte est révélée par la liquidation nouvelle qui suit ce dépôt. S'il en résulte un complément de taxe au profit du trésor, il est immédiatement acquitté. Dans le cas contraire, l'excédent versé est imputé sur

l'exercice courant, ou remboursé, si la société est arrivée à son terme, ou si elle cesse de donner des revenus.

Mais, pour certaines valeurs à *revenu variable*, on n'a pas la ressource de recourir au dépôt de comptes rendus, extraits de délibération, ou autres documents analogues, en vue de la liquidation définitive. C'est le cas qui se présente dans les sociétés sans conseil d'administration. On procède alors à la liquidation définitive à l'aide du mode d'évaluation prévu par l'art. 2, 3°, pour la détermination du revenu de ces sociétés : on prend 5 p. 100 du prix moyen des cessions de parts d'intérêt consenties pendant l'année précédente et dûment enregistrées, et, à défaut de cessions, 5 p. 100 du capital social ou de la commandite. Remarquons en passant, que le décret du 6 déc. prend en considération de préférence le prix moyen des cessions, s'il y en a eu.

Il en serait de même, au cas d'une commandite simple, si, malgré la présence d'un conseil d'administration, aucune disposition n'a été prise pour la fixation des dividendes. Peu importe d'ailleurs qu'aux termes des statuts, ce conseil doive prendre des délibérations annuelles à cet égard. L'administration n'a pas le droit de demander compte de l'exécution d'une telle clause, car « on ne saurait assimiler à une obligation légale, une règle que les associés se sont eux-mêmes imposée dans un intérêt d'ordre intérieur » (Lille, 27 juin 1874 — D. P. 74. 5. 531). Si l'administration ne peut établir que des délibérations ont eu lieu, elle n'a d'autre ressource que de

procéder à la liquidation trimestrielle par l'évaluation à 5 p. 100. Il en est ainsi, à plus forte raison, lorsque les commanditaires ont seulement le droit de consulter l'inventaire annuel, ou de l'établir d'accord avec les gérants, pour connaître leur revenu. L'administration ne peut s'immiscer dans les écritures de la société (1).

En ce qui concerne le paiement de la taxe sur les lots et primes de remboursement des obligations, l'avance de la taxe est encore faite par les sociétés, compagnies, villes et départements, et cela dans les 20 jours qui suivent le paiement du lot ou de la prime. Le lieu du paiement de la taxe est le bureau de l'enregistrement du siège social ou administratif, désigné pour recevoir la taxe sur le revenu. Le receveur doit exiger une copie certifiée du tirage au sort, avec un état indiquant pour chaque tirage : 1° le montant des titres amortis ; 2° le taux d'émission de ce titre ; 3° le montant des lots et primes échus aux titres sortis ; 4° la somme sur laquelle la taxe est exigible (déc. 15 décembre 1875, art. 3. — Instr. 17 décembre 1875, n° 2,536) (2).

SECTION II

CONTRAVENTIONS. PÉNALITÉS. SOCIÉTÉS EN AVANCE. COMPENSATION.

76. — Contraventions. Pénalités.

77. — Société en avance. Compensation.

(1) Les règles qui viennent d'être énoncées sur le lieu et l'époque du paiement de la taxe, et sur sa liquidation, sont extraites du décret du 6 déc. 1872, art. 1 et 2, et de l'Inst. Génér. du 11 déc. de la même année. Voy. Dal. : *Code de l'Enregistrement*, p. 681, n° 15,982 et suiv.

(2) Dal. : *Code de l'Enregistrement*, p. 678.

78. — Avances en l'acquit de notre taxe, et en vue des valeurs même qui la rendent exigible.

79. — Avances en l'acquit de notre taxe, mais en vue d'autres valeurs.

80. — Avances en l'acquit d'une autre taxe.

81. — Jurisprudence.

76. — *Contraventions. Pénalités.* — La loi du 29 juin 1872 dispose dans son art. 5, premier alinéa, que :

« Chaque contravention aux dispositions qui précèdent et à celle du règlement d'administration publique qui sera fait pour leur exécution, sera punie conformément à l'art. 10 de la loi du 23 juin 1857. »

Or cet article prescrit une amende de 100 francs à 5,000 francs sans préjudice des peines portées par l'art. 39 de la loi du 22 frim. an VII pour omission ou insuffisance de déclaration. Ces dernières peines consistent dans la perception d'un droit *en sus*. En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, la loi n'a pas prescrit de déclaration, il ne peut donc y avoir de droit *en sus* de ce chef. Mais cette pénalité ne sera-t-elle pas encourue au cas d'infidélité des comptes rendus, extraits ou autres documents qui doivent être déposés en vertu de l'art. 2 de la loi, pour servir de base à la perception ? L'instruction générale du 11 décembre 1872, n° 2457, se prononce pour l'affirmative (D. P. 76. 5. 459).

On conteste cette solution, en faisant observer que l'administration peut user de son droit de communication, dont il sera question bientôt, pour contrôler

les indications qui lui sont fournies par les sociétés (1).

En présence des textes, qui semblent exiger indifféremment la remise des procès-verbaux d'assemblées générales ou de délibérations de conseils d'administration, ou la production de simples extraits de ces documents (art. 2 de la loi, art. 6 du décret), il doit suffire, pour éviter la contravention, de fournir une pièce qui établisse le montant du revenu imposable distribué.

Il appartient aux tribunaux de déterminer le chiffre des pénalités encourues : les seuls tribunaux civils sont compétents ; ils ne doivent pas accueillir l'exception de bonne foi (*Cass. Req.*, 18 novembre 1878 — D. P. 1879. 1. 229). Le défaut de paiement de la taxe donne lieu à une amende par chaque trimestre (D. P. 81. 5. 391).

77. — Société en avance. Compensation. — Nous avons vu que, pour les valeurs à revenu variable, il se fait chaque trimestre des paiements provisoires de la taxe, en attendant la liquidation définitive qui s'effectue chaque année, après la clôture des écritures de l'exercice, pour l'exercice entier. Supposons qu'une société soit constituée en avance, au moment de cette liquidation définitive, et que l'excédent versé par elle soit resté entre les mains de l'administration, pour être imputé sur l'exercice suivant. Aux échéances trimestrielles de cet exercice, la société encourra-t-elle l'amende si elle n'effectue pas de nouveaux paiements. Ne pourra-t-elle

(1) Demasure : *loc. cit.* p. 304, n° 237. Cet auteur invoque en ce sens un jugement du tribunal de la Seine, du 21 déc. 1877 (*Cont. Enreg.* 15,918).

pas au contraire s'abriter derrière les avances constatées à son profit. La question est complexe et doit être envisagée à différents points de vue.

78. — *Avances en l'acquit de notre taxe, et en vue des valeurs même qui la rendent exigible.* — Tant que la dette d'une société vis-à-vis du Trésor est couverte par le montant de ses avances, et que cette dette a précisément pour cause une taxe et des valeurs *en vue desquelles* les avances ont été faites, la société ne saurait être astreinte à effectuer des versements trimestriels. Le défaut de paiement ne peut entraîner dans ce cas aucune amende. Les actions d'une société ont cessé d'être productives. La somme versée par cette société pour le service de la taxe applicable à ces valeurs se trouve par suite, à la fin de l'exercice annuel, sujette à imputation ou à remboursement. Cette somme est conservée par l'administration, pour être imputée sur les nouveaux droits qui seront exigibles, du jour où les actions redeviendront productives. Il est clair que, lorsque cet événement se produira, l'administration ne pourra rien réclamer, et la société n'encourra aucune amende, tant que les nouveaux droits exigibles seront couverts par les avances restées entre les mains de l'administration.

79. — *Avances en l'acquit de notre taxe, mais en vue d'autres valeurs.* — Si les avances proviennent de sommes versées pour le paiement de la taxe afférente à des actions, et que le droit de 3 p. 100 soit réclaté à propos d'autres valeurs, à l'occasion, par exemple, des

intérêts d'un emprunt contracté par la société, que faudra-t-il décider ?

A s'en tenir aux principes du droit civil, il semble qu'aucune hésitation ne soit possible : la compensation doit encore s'opérer. Une société doit une somme à l'État, l'État lui en doit une autre, pourquoi n'y aurait-il pas compensation dès que les conditions ordinaires sont réunies ? L'État a une personnalité particulière à laquelle ne fait point obstacle la décomposition administrative du service, qui n'est qu'une mesure d'ordre intérieur. Le trésor public demeure toujours le créancier ou le débiteur public de l'obligation : pourquoi ne subirait-il pas la compensation comme un particulier, en l'absence de tout texte contraire ?

Des considérations d'ordre public font pourtant fléchir la rigueur de cette conséquence. « L'ordre dans les finances est le premier besoin de l'État. On ne peut l'y établir et l'y conserver qu'en opérant entre les recettes et les dépenses du budget des divisions qui facilitent le contrôle des recouvrements, aussi bien que la vérification de leur emploi. Si ces divisions étaient confondues, si les recettes acquises à telles ou telles régies pouvaient être payées à telle ou telle autre, par le motif que le trésor reçoit toujours l'intégralité de sa créance, il n'y aurait bientôt plus que trouble et désordre dans la gestion financière de l'État (1) ». Des raisons analogues sont invoquées lorsqu'on se trouve en présence de

(1) Garnier : *Répertoire de l'Enregistrement*, Vo Compensation, n° 4,632.

produits de diverses natures confiés à la même administration, ou même en présence de produits semblables mais ayant une différente origine. Ces raisons empêchent la plupart des auteurs d'admettre en matière d'impôt toutes les déductions des règles civiles de la compensation : mais le silence des textes rend fort délicate la question de savoir en quelles circonstances et dans quelles limites il convient de déroger aux règles civiles (1).

Nous ne pouvons qu'indiquer ces idées générales, dont l'examen et la discussion nous mèneraient beaucoup trop loin. Remarquons seulement qu'aucune considération d'intérêt public, aucun prétexte de bon ordre administratif ne font obstacle à ce qu'on admette la compensation dans l'hypothèse que nous avons examinée. Quelques embarras pour le classement méthodique des produits dans la comptabilité du bureau, voilà tout ce qu'on peut objecter. C'est un inconvénient trop secondaire pour faire échec à la loi civile.

80. — *Avance en l'acquit d'une autre taxe.* — La question devient douteuse lorsqu'une société se trouve en avance par suite de versements faits en l'acquit d'une autre taxe. Un jugement du tribunal de la Seine du 21 déc. 1877 admet qu'il y a lieu de compenser la taxe

(1) MM. Aubry et Rau repoussent d'une manière beaucoup trop absolue la compensation en matière d'impôts, à l'aide d'un argument tiré des travaux préparatoires, IV, p. 233.

Voy. Garnier : *Rép. périod. et Dict. des droits d'Enregistrement*, Vo compensation.

sur le revenu non payé, avec les droits de timbre par abonnement restituables par suite de l'improductivité de la société. Cette solution semble naturelle; c'est la même caisse qui doit recevoir et payer: une compensation de ce genre ne saurait apporter un grand trouble dans l'administration. On objecte, il est vrai, que les règlements sur la comptabilité qui ont pour les comptables toute l'autorité d'une loi, ne permettent pas de classer sous un nouveau titre une recette classée d'abord sous un autre titre (1). Mais il faut prendre garde qu'aucun texte n'autorise formellement à écarter la compensation; on ne saurait donc faire échec aux règles du droit civil en cette matière, sans une raison tout à fait décisive: or, ici, l'objection nous semble peu probante (2).

81. — *Jurisprudence.* — Quelles sont les règles admises par la Cour de cassation, dans les questions délicates que nous venons d'examiner?

Nous ne connaissons pas d'arrêt qui pose des règles bien précises, au moins lorsqu'il s'agit de notre taxe. Mais un arrêt du 23 août 1883 touche incidemment à plusieurs des difficultés qui viennent d'être exposées, et cet arrêt peut servir de point d'appui aux solutions que nous avons admises (D. P. 1884. 4. 132. V. l'arrêt de la Ch. civile et la note).

(1) *Dit. des droits d'Enregistrement*, V^o compensation, n^o 108. — Cf. Garnier : *Rép. pér.*, n^o 4,650.

(2) Demasure : *loc. cit.* p. 307, n^o 238.

Dans l'espèce, la société des houillères de Liévain s'était vu réclamer par l'administration une somme de 3,025 fr. 70 représentant le paiement de la taxe de 3 p. 100 pour les intérêts de neuf échéances trimestrielles d'emprunts passibles de la taxe. L'administration prétendait en outre que, par suite de non-paiement aux échéances trimestrielles, cette société avait encouru l'amende édictée par l'art. 5 de la loi du 29 juin 1872. La société prétendait qu'en admettant que les emprunts visés fussent passibles de la taxe, ce qui était contesté, elle n'avait commis aucune contravention aux dispositions qui réglementent le paiement de cette taxe. En effet, la somme que la société avait versée pour le service de la taxe applicable à ses actions, pendant l'exercice antérieur aux réclamations de l'administration, s'était trouvée sujette, à la fin de cet exercice, à imputation ou à remboursement, une délibération du conseil d'administration de la société ayant déclaré cet exercice improductif. Était-il possible de reprocher un retard dans le paiement, à une société débitrice d'une somme de 3,500 fr., lorsque cette même société avait été reconnue en avance, dans la liquidation précédente, d'une somme de plus de 5,000 francs ?

Le tribunal civil de Béthune, et après lui, la chambre civile de la Cour de cassation n'ont pas admis ce raisonnement. Une double circonstance *de fait* sert à motiver l'arrêt. Lorsque la société s'est trouvée en avance vis-à-vis du Trésor par la taxe applicable à ses actions,

plusieurs des échéances de cette même taxe, réclamées pour ses emprunts étaient passées, et les amendes prévues pour retard dans le paiement étaient encourues à l'égard de ces échéances. En outre, les sommes dites avancées étaient dans la caisse du Trésor avec une affectation spéciale, que la société elle-même leur avait donnée, en les appliquant par déclarations des 17 oct. 1877 et 15 janvier 1878 au dividende éventuel des actions, pour les exercices ultérieurs.

Nous n'insisterons sur ces circonstances de fait (1). Ce qu'il importe de constater, c'est qu'il résulte de l'aveu tacite de la Cour que rien, *en principe*, ne s'opposait à l'admission du raisonnement de la société. La Cour de cassation paraît donc admettre, comme nous l'avons admis nous-même, que des avances faites en l'acquit de notre taxe, à propos de certaines valeurs, peuvent entrer en compensation avec les sommes dues pour la même taxe, mais à l'occasion de valeurs différentes.

SECTION III

PRESCRIPTION.

§ I

Action de l'administration pour le recouvrement de la taxe

82. — Absence de disposition formelle. — Référence aux lois de l'enregistrement.

(1) Une considération de droit, dans l'espèce, pouvait être invoquée contre la compensation demandée par la société de Liévain. Cette société contestait l'exigibilité de la taxe réclamée pour ses emprunts. Or « la compensation ne s'applique de plein droit que quand il s'agit de deux

83. — *Quid* des prescriptions spéciales aux autres impôts directs.

84. — *Quid* de la prescription quinquennale de l'art. 2277 C. civ.?

85. — Prescription de 30 ans. — Jurisprudence.

86. — Réforme demandée.

82. — *Absence de disposition formelle. Référence aux lois de l'enregistrement.* — Par quel délai se prescrit l'action de l'administration pour le recouvrement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (1)? L'intérêt de cette question est manifeste; pour le toucher du doigt, il suffit de se rappeler certaines réclamations de l'administration: ne l'avons-nous pas vue après douze années d'existence de la loi, réclamer la taxe aux revenus de certains emprunts pour lesquels aucun impôt n'avait été payé jusqu'alors? Malheureusement, sur ce point encore, l'interprétation de la loi du 29 juin 1872 a suscité une grave controverse, et la solution qui a prévalu, est loin d'être satisfaisante.

Il est naturel d'admettre que, dans une question de cette importance, le législateur ait pris soin de nous donner au moins quelques indications. Cela est d'autant plus vraisemblable que la rédaction de la loi fut confiée, on s'en souvient, à des hommes compétents, choisis,

dettes certaines, déterminées, liquides ou exigibles (C. civ. 1,290. 1,291), Toute dette contestée, litigieuse ou subordonnée à une action ou réserve qui peut l'anéantir, n'est pas susceptible d'être opposée en compensation » Note sous l'arrêt du 23 août 1883 — D. P. 84. 1,132.

(1) Cette question est fort bien traitée par M. G. Deloison, dans les articles déjà cités, qu'il a publiés dans la *Gazette des Tribunaux* de janvier et février 1886. Nous lui empruntons plusieurs de nos arguments.

d'après le témoignage de M. Thiers lui-même, parmi ceux auxquels on s'adresse lorsqu'on tient à avoir des textes qui ne puissent soulever aucune difficulté pratique. Ces rédacteurs n'ont pas inscrit dans la loi le mot « prescription » que nous n'avons rencontré nulle part dans la série de nos articles. Mais, dans le dernier alinéa de l'art. 5, après s'être expliqués sur les pénalités et avoir renvoyé pour ces pénalités à l'art. 10 de la loi du 23 juin 1857 (lequel se réfère lui-même à la loi du 22 Frim. an VII) ils ont inséré la disposition suivante.

Art. 5 (*in fine*). « *Le recouvrement de la taxe seule revenu sera suivi, et les instances seront introduites et jugées comme en matière d'enregistrement.* »

Voilà donc une nouvelle référence à la loi fondamentale de l'enregistrement, c'est-à-dire à la loi du 22 frimaire an VII. Que signifie cette référence? Qu'on veuille bien le remarquer, les expressions que nous venons de reproduire ont été insérées dans l'art. 5 par des jurisconsultes; le dernier alinéa de l'art. 5 est précisément l'une de ces innovations introduites dans la loi à la dernière heure, à la suite de l'accord entre le gouvernement et la commission. Eh bien, ces jurisconsultes, lorsqu'ils ont écrit que le *recouvrement serait suivi comme en matière d'enregistrement*, ont dû se préoccuper de la portée d'une telle formule en jurisprudence. Et cela d'autant mieux que dans une matière voisine, une formule presque identique avait donné lieu quelque temps auparavant, à une controverse judiciaire terminée par

un arrêt de la Cour de cassation. La loi du 5 juin 1850 sur le timbre ne contient également pas le mot de « prescription ». Mais elle déclare qu'à défaut de capital nominal mentionné par les titres, le droit sera calculé sur le capital réel « *déterminé d'après les règles établies par les lois sur l'enregistrement* ». Un arrêt du 19 février 1866 (D. P. 1866. 1. 12) avait reconnu que ce renvoi aux lois de l'enregistrement s'étendait même à la durée de la prescription. La disposition de la loi du 29 juin 1872, dont l'étendue est pour le moins équivalente, n'implique-t-elle pas chez le législateur l'intention d'admettre la même solution relativement à la prescription ?

L'indication de l'art. 5, *in fine*, n'a d'ailleurs rien de vague, si l'on veut bien serrer le texte d'un peu près. On n'a pas dit, comme dans beaucoup d'autres lois, que l'impôt serait recouvré *dans les formes* établies pour les droits d'enregistrement. De telles expressions pourraient ne pas concerner la prescription, car la prescription n'est pas une forme de recouvrement. On s'est servi d'un terme plus compréhensif. Le recouvrement aura lieu *comme* en matière d'enregistrement, c'est-à-dire d'après les règles relatives aux droits d'enregistrement. Or, l'une de ces règles est assurément l'indication du délai pendant lequel l'action en recouvrement peut être exercée (1).

Si l'on refuse d'admettre cette interprétation, on

(1) *Journal du Palais*. Note sous l'arrêt du 29 août 1881 (82. 1. 414).

aboutit à un résultat d'une choquante bizarrerie. Supposons que le Conseil d'administration d'une société prenne une délibération aux termes de laquelle telle partie du revenu afférent à l'exercice écoulé, va être distribuée; supposons d'autre part qu'un extrait inexact de cette délibération soit déposé, de manière à faire ressortir une distribution moindre que la distribution réelle. Voilà deux faits étroitement connexes, dont l'un fait encourir la taxe sur le revenu distribué, et l'autre, l'amende pour contravention à la loi. Or, la prescription du supplément de taxe à percevoir s'opérera dans les délais de droit commun, tandis que la prescription de l'amende sera régie par les délais des lois d'enregistrement, car la référence à la loi de frim. an VII est formelle en ce qui concerne les pénalités (1).

Il est enfin, à l'appui de l'opinion qui veut faire prévaloir en notre matière la prescription abrégée des lois d'enregistrement, des considérations d'intérêt public et d'équité qui n'ont pu être négligées par le législateur. Nous verrons, dans un instant, qu'à défaut de cette prescription abrégée, c'est la prescription de trente ans qui a été admise en jurisprudence. Est-il possible, si l'on a quelque souci de l'ordre économique, de laisser les parties exposées, pendant un tel laps de temps, à la répétition de droits dont l'accumulation serait une cause de ruine pour les sociétés? Peut-on envisager sans effroi les complications dans les relations publiques et pri-

(1) Demasure : *loc. cit.* p. 308.

vées qui peuvent résulter de ces réclamations ? En outre, les actionnaires primitifs qui ont touché intégralement, pendant de longues années, les revenus distribués, auront peut-être fait place dans la société, au moment de la réclamation, à de nouveaux actionnaires auxquels on ne peut sans iniquité imposer un pareil fardeau.

Sans doute, ces derniers arguments, tout de sentiment, semblent peu juridiques et ne suffiraient pas pour faire prévaloir à eux seuls une solution. Comme le fait remarquer l'auteur d'une savante note de Dalloz, à propos de la question qui nous occupe, il est admis par la Cour suprême : « que la crainte de quelques inconvénients qui peuvent résulter de la stricte exécution de la loi, ne peut être, pour les magistrats, un motif de s'en écarter (1). » Mais, ne tenir aucun compte de ces arguments, lorsqu'ils viennent corroborer une solution indiquée à la fois par le texte et par l'ensemble des dispositions de la loi, serait tomber dans une singulière exagération. A nos yeux, une solution, d'ailleurs vraisemblable, rencontrera toujours un solide appui dans cette circonstance qu'on ne peut attribuer au législateur la solution contraire, sans le considérer comme aveugle et injuste (2).

83. — *Quid des prescriptions spéciales aux autres*

(1) D. P., 1883. 1: 97. Note sous l'arrêt du 18 av. 1883 dont nous nous occupons ci-dessous. — Cf. Dall. *Jurisp. gén.* Vo Enregistrement : n° 106 à la note.

(2) Ce système est admis par MM. Garnier : *Rép. pér.* n° 5,653, E. Naquet : 4. III, n° 1,265, Demasure : *op. cit.* n° 239 et Deloison (*articles cités*).

impôts directs? — Cependant, les arguments que nous venons d'exposer n'ont pas prévalu en pratique. La jurisprudence repousse, comme nous le verrons tout à l'heure, toute assimilation au point de vue de la prescription, entre le recouvrement de l'impôt sur le revenu et le recouvrement des droits d'enregistrement.

Cette assimilation étant écartée, la question n'est pas encore résolue, et plusieurs délais de prescriptions peuvent être proposés en notre matière.

Auquel de ces délais faut-il accorder la préférence, en saine doctrine? Nous écarterons sans difficulté les prescriptions établies pour les divers impôts directs par les lois du 23 novembre 1790 et du 3 frim. an VII, par l'arrêté du 16 thermidor an VIII, et par les règlements de 1824 et 1839. L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières a sans doute les caractères d'un impôt direct, mais c'est un impôt direct *sui generis*, qu'il faut se garder d'assimiler aux contributions foncières, des portes et fenêtres, etc. (V. ci-dessus. Introd. n° 2). C'est une taxe d'une autre nature, ainsi que l'a reconnu la Cour de cassation dans son arrêt du 3 avril 1878 (D. P. 78. 1. 178). Par son mode de recouvrement et son assiette elle diffère des autres impôts directs (1).

84. — *Quid de la prescription quinquennale de l'article 2,277 C. civ.* — Mais il est une prescription spéciale, en dehors de la prescription de trente ans, c'est la prescription

(1) En ce sens, Demasure, p. 310, n° 239. — Naquet : *Droits d'Enregistrement*, t. III, p. 364, n° 1,265.

de l'art. 2,277 du C. civ., établie en matière de revenus annuels et constituant le droit commun pour ces revenus.

« Se prescrivent par cinq ans : les arrérages des rentes perpétuelles et viagères, ceux des pensions alimentaires, les loyers des maisons et ceux des prix de ferme des biens ruraux, les intérêts des sommes prêtées, et *généralement tout ce qui est payable par année, ou à des termes périodiques plus courts.* »

La taxe sur le revenu des valeurs mobilières est payable, comme nous l'avons vu, à des termes périodiques : elle tombe donc bien sous l'application de l'art. 2,277 *in fine*. Il semble même qu'il eût été difficile de rédiger autrement ce dernier membre de phrase, si les expressions qu'il emploie avaient été choisies précisément en vue de régir notre taxe.

Du moment que la Cour de cassation déclarait l'action pour le recouvrement de cette taxe, soumise à la prescription du droit commun, n'était-ce pas dans cet article qu'elle devait chercher le droit commun en notre matière (1)? Cette solution eut été d'accord avec la jurisprudence antérieure. Qu'on ouvre un répertoire de jurisprudence, Dalloz par exemple, au mot *prescription*, on y trouvera des déclarations comme celle-ci :

« Considérant que l'art. 2,277 soumet à la prescription de cinq ans, *non seulement les revenus qui y sont spécifiés, mais encore généralement tout ce qui est payable*

(1) En ce sens : *Dict. des droits d'Enregistrement*, V^o Actions et obligations. — Demasure : *op. cit.* n^o 239;

par année, ou à des termes plus courts » (*Jurisp. gén. Prescription*, p. 290 — Cass. 19 nov. 1831).

Ou bien encore :

« Attendu que la prescription quinquennale est d'ordre public ; qu'elle a été établie par le législateur pour prévenir une accumulation d'arrérages onéreuse pour le débiteur ; que dans cet objet la loi a étendu cette prescription à tout ce qui est payable par année, ou à des termes périodiques plus courts. » (*Jurisp. gén. Prescription* — Cass. 13 mars 1833).

On pouvait donc s'attendre à voir consacrer en notre matière la prescription quinquennale, à défaut de la prescription spéciale en matière d'enregistrement. Cependant cette solution n'a pas été admise par la jurisprudence.

85. — *Prescription de trente ans. Jurisprudence.* — La Cour de cassation a été saisie pour la première fois de la question qui nous occupe en 1881. Deux jugements, l'un du tribunal de Reims, du 27 septembre 1879 (D. P. 1881. 5. 390), l'autre du tribunal de la Seine du 22 avril 1881 (D. P. 1882. 3. 63) avaient considéré les délais de la prescription en matière d'impôt sur le revenu, comme régis par les lois de l'enregistrement. La Cour n'a pas hésité à se prononcer en sens contraire : la seule prescription applicable en cette matière est la prescription du droit commun, et cette prescription du droit commun est la prescription de trente ans.

La Cour de cassation a d'ailleurs commencé par mo-

difier sa jurisprudence relative à la prescription des droits de timbre établie par la loi du 5 juin 1850. Un arrêt de rejet de la chambre civile du 28 juillet 1875 (D. P. 1875. 1. 425) admet l'exercice de l'action en recouvrement de ces droits pendant une durée de trente ans. La prescription abrégée de la loi de frimaire an VII n'est applicable qu'aux droits d'enregistrement proprement dits, et en l'absence d'une disposition formelle, elle ne peut être étendue aux droits de timbre qui sont autre chose que des droits d'enregistrement. L'arrêt du 19 février 1866, dont nous avons rapporté la jurisprudence, cesse donc de pouvoir être invoquée à propos de l'impôt sur le revenu, comme une sorte de précédent.

Un arrêt de la chambre civile du 29 août 1881 (D. P. 1883. 1. 97) a interprété, dans le sens de l'arrêt de juil. 1875, la disposition aux termes de laquelle le recouvrement de l'impôt sur le revenu sera suivi *comme en matière d'enregistrement*. Cette disposition signifie « non pas que l'impôt de la taxe est, par rapport à la prescription, assimilé à l'impôt de l'enregistrement, dont il diffère par sa nature, mais simplement... que, bien que constituant une sorte d'impôt direct, la taxe sur le revenu des valeurs mobilières sera néanmoins *recouvrée par les agents de l'enregistrement, dans les mêmes formes que les droits d'enregistrement*. »

Il s'agissait, dans l'espèce, d'une société étrangère qui refusait de se soumettre aux dispositions de la loi et du décret de 1872, destinées à atteindre les valeurs

de ces sociétés. On était en présence d'une perception *non encore entamée*. Dès lors, comme le fait remarquer la note du Dalloz, sous l'arrêt dont il s'agit, même au cas où l'on eût admis que la prescription de la taxe sur les valeurs mobilières est régie par les lois de l'enregistrement, la société eut été mal venue à invoquer la prescription biennale. Cette prescription, aux termes des art. 61 de la loi du 22 fr. an VII et 14 de celle du 16 juin 1824, ne s'applique qu'aux cas spéciaux visés par ces articles, c'est-à-dire aux cas où il s'agit de recouvrer un droit *supplémentaire*, ou de compléter une perception *entamée*, ou de saisir une contravention dans l'acte ou la déclaration soumis par les parties à l'administration. En dehors de ces cas, et notamment lorsqu'il s'agit de recouvrer un droit *principal*, dont l'exigibilité est contestée, les délais de la prescription restent sous l'empire du droit commun. L'arrêt de 1881 ne se préoccupait d'ailleurs aucunement de cette distinction : c'est en écartant toute assimilation au point de vue de la prescription, entre le recouvrement de la taxe sur le revenu et le recouvrement des droits d'enregistrement, qu'il déclarait applicables les délais ordinaires à l'exclusion du délai de deux ans.

L'assimilation est encore plus nettement repoussée par l'arrêt du 18 avril 1883 (D. P. 1884. 1. 131). Il s'agissait cette fois d'une perception entamée, et l'application des lois d'enregistrement eût entraîné la prescription biennale. Cette circonstance est restée sans

influence sur la jurisprudence de la Cour de cassation.

Ce dernier arrêt écarte en même temps, d'une manière formelle, la prescription quinquennale, dans les termes suivants : « Les annuités dues par la compagnie des Mines de Douchy pour le paiement de la taxe de 3 p. 100 nécessairement variables dans leur *quantum*, forment des *créances distinctes, dont chacune représente un capital particulier*, et n'ont aucune analogie avec les intérêts, loyers, arrérages, *etc.*, sur lesquels la prescription quinquennale est établie par l'art. 2,271 du C. civ.

Il faut avouer que le motif sur lequel on se fonde pour écarter l'art. 2,277 est singulièrement présenté. On repousse toute analogie entre les paiements trimestriels de la taxe, et les autres paiements représentant des *intérêts, loyers, arrérages*. C'est un soin superflu, aucun de ces mots ne pouvait servir à désigner le paiement de la taxe. Mais, ce qu'il importait d'écarter, du moment qu'on refuse d'admettre la prescription quinquennale, c'est la règle finale de l'art. 2,277, visant « tout ce qui est payable par années ou à des termes périodiques plus courts ». Ne peut-on pas, dès lors, reprocher à l'arrêt de se débarrasser d'un texte gênant par prétérition ? Le modeste *etc.* qui seul dans l'arrêt rappelle l'existence du dernier membre de phrase de notre article, ne semble-t-il pas destiné à esquiver la difficulté ?

Au lieu d'imputer à la Cour un pareil procédé, il nous semble préférable de rechercher sa pensée. Elle nous est révélée par un auteur distingué. La prescription de

L'art. 2,277, dit M. Naquet (1), a été créée uniquement pour prévenir une accumulation d'arrérages ou d'intérêts, qui serait ruineuse pour le débiteur, et elle suppose dès lors des dettes *accessaires de capitaux préexistants*. De telles dettes ont seules été prévues par le législateur lorsqu'il a visé tout paiement périodique : il n'a employé ces expressions compréhensives que dans la crainte d'en omettre quelque-une s'il s'était borné à faire une énumération.

Il nous semble que cette argumentation pêche par la base : on affirme ce qu'il faudrait prouver. Le législateur a voulu éviter la ruine du débiteur ; mais, chaque fois que celui-ci est astreint à des paiements périodiques, la même accumulation dangereuse est à craindre, que ces paiements soient dus ou non en l'acquit de dettes accessaires à des capitaux préexistants, et rien n'est plus conforme à la pensée du législateur que d'appliquer sans restriction la formule compréhensive de la loi. Cette formule cadre admirablement avec ses intentions.

86. — Réformes demandées. — Quelle que soit la valeur de ces objections, la question est aujourd'hui tranchée. Tout en faisant des réserves au sujet de cette jurisprudence, il faut reconnaître que la seule prescription applicable quand il s'agit du recouvrement de l'impôt sur le revenu, est la prescription de trente ans. Une loi rectificative peut seule désormais faire prévaloir une autre solution. Cette loi qui mettrait fin à une situation fâcheuse

(1) Naquet : *Droits d'Enregistrement*, t. III, p. 364, n° 1,265.

est sollicitée par les intéressés. Des chambres de commerce ont adressé une pétition en ce sens au parlement.

On demande au législateur d'édicter en notre matière la prescription de cinq ans. Dans son excellent ouvrage sur le « Régime fiscal des Sociétés », M. Demasure faisait des vœux en faveur d'une réforme à accomplir en ce sens. Ce délai de cinq ans nous semble aussi parfaitement raisonnable. Il vaut mieux l'admettre que de renvoyer purement et simplement aux délais consacrés par la loi, pour la prescription en matière d'enregistrement. La prescription biennale en matière d'enregistrement ne s'applique pas, en effet, d'une manière générale : il y a lieu de faire, comme nous l'avons vu, suivant les cas, certaines distinctions souvent fort délicates. Ces distinctions peuvent être la source de bien des difficultés qu'on évitera en adoptant un délai uniforme. Nous allons d'ailleurs rencontrer une autre raison en faveur du délai de cinq ans.

§ II

Action du contribuable en restitution de la Taxe.

87. — Prescription de 5 ans. — Juridiction d'exception.

87. — Ce n'est plus l'administration, mais au contraire un contribuable qui exerce l'action en restitution. Des paiements ont été effectués pour acquitter la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, lorsque cette taxe n'était pas due, ou bien il a été versé entre les mains

de l'administration des sommes supérieures à celles qui étaient nécessaires pour acquitter la taxe. Les parties s'en aperçoivent et demandent la restitution des droits indûment perçus au profit du Trésor. Pendant combien de temps pourront-elles demander cette restitution? La loi du 29 juin 1872 ne s'est pas expliquée sur ce point. Mais nous trouvons la solution dans une disposition législative antérieure. Toute créance contre l'État qui n'aura pas été liquidée, ordonnancée et payée dans un délai de 5 années à partir de l'ouverture de l'exercice auquel elle appartient, sera prescrite et définitivement éteinte. C'est ce qui résulte de l'art. 9 de la loi du 29 janvier 1831; cette disposition a pour but de dégager le plus tôt possible chaque exercice de toute obligation, dans l'intérêt de la bonne administration des finances de l'État. Ne serait-il pas juste de soumettre au même délai de cinq ans par voie de réciprocité, la prescription de l'action accordée à l'administration contre les contribuables pour le recouvrement de notre taxe?

La loi qui soumettra à une même règle l'action de l'administration contre les parties, et l'action des parties contre le Trésor, devra trancher une autre difficulté. C'est une décision du ministre des finances qui prononce la déchéance quinquennale établie par l'art. 9 de la loi du 29 janvier 1831. Supposons cette déchéance prononcée à l'occasion d'une demande en restitution de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières. Quelle juridiction sera compétente pour statuer sur l'application

de cette déchéance ? Aux termes d'un jugement du tribunal civil de Corbeil du 3 mars 1882 (D. P. 1883. 5. 431), il s'agit là d'une mesure gouvernementale qui ne peut être appliquée que par le ministre compétent, sauf recours au Conseil d'État : les tribunaux civils ne doivent pas connaître des difficultés d'application de cette déchéance. Ce jugement statuait à propos du droit de timbre : la solution eut été sans doute la même s'il se fût agi de la taxe sur le revenu. Cette solution nous paraît douteuse dans la législation actuelle : elle s'appuie sur la loi de 1831, mais elle méconnaît les dispositions spéciales qui régissent les difficultés relatives aux droits d'enregistrement et aux taxes assimilées (droits de timbre et taxe sur le revenu). L'art. 63 de la loi du 22 frim. an VII, reproduit dans toutes les lois postérieures sur l'enregistrement, dit que « l'introduction et l'instruction des instances auront lieu devant les tribunaux civils de département : la connaissance et la décision *en sont interdites* à toutes autres autorités constituées ou *administratives* ». Nous souhaitons que la législation nouvelle s'explique sur ce point et que la compétence des tribunaux civils soit affirmée, conformément au droit commun de l'enregistrement.

SECTION IV

RECouvreMENT ET POURSUITES

88. — Pourquoi l'administration de l'enregistrement a été chargée du recouvrement de notre taxe.

89. — Conséquences. Droit de communication.

90. — Distinction entre les règles de forme et les règles de fond. Cette distinction manque de base.

91. — Action contre les associés ou les obligataires. Ils ne sont pas tenus solidairement.

92. — L'action du Trésor n'est pas privilégiée.

93. — Instances. Procédure.

83. — *Pourquoi l'administration de l'enregistrement a été chargée du recouvrement de notre taxe.* — L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est par sa nature un impôt direct. Mais cet impôt direct présente avec les autres impôts rangés dans la même catégorie, une différence importante, il était impossible d'organiser ce recouvrement comme celui des autres contributions directes. La contribution foncière, la contribution des portes et fenêtres, les contributions personnelle, mobilière, les patentes et autres contributions similaires sont perçues par les fonctionnaires des perceptions directes, d'après un rôle nominatif qui leur est remis chaque année. Une telle organisation eut imprimé à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières un caractère personnel, alors que l'Assemblée nationale tenait essentiellement à en faire une taxe réelle.

Une administration était toute indiquée pour effectuer le recouvrement de cette taxe et en assurer le rendement, par des procédés conformes aux intentions du législateur. L'administration de l'enregistrement, chargée par des lois antérieures de percevoir les droits de timbre et de transmission, n'avait qu'à mettre à profit,

à l'occasion du nouvel impôt, tous les renseignements qu'elle possédait déjà à l'occasion des deux premières taxes. Ces renseignements lui permettent de connaître l'existence des sociétés divisées en actions, ou des compagnies et établissements ayant émis des titres d'emprunts. L'existence des autres sociétés est également révélée par l'enregistrement des actes. Quant au nombre de titres ou de parts d'intérêt, ces renseignements sont également fournis soit par les enregistrements des actes constitutifs eux-mêmes, soit par les déclarations trimestrielles. « Toutes ces indications, rapprochées des extraits des délibérations, permettront aux receveurs de liquider, sauf règlement contradictoire, s'il y a lieu, lors du paiement, les droits établis par la loi du 29 juin 1872 (1). »

[Ces considérations ont inspiré l'art. 5 de la loi, aux termes duquel le recouvrement sera suivi, et les instances seront introduites et jugées comme en matière d'enregistrement.

89. — Conséquences. Droit de communication. — Il résulte de là que d'une manière générale on a étendu à la taxe sur le revenu les moyens de contrôle et les garanties qui existent en matière de droits d'enregistrement, ainsi que les facilités données aux employés de l'administration pour constater l'exigibilité de l'impôt(2).

(1) *Dict. des droits d'Enregistrement*, Vo Actions et obligations, n° 245.

(2) Cette observation ne démontre-t-elle pas que les délais de prescription ne pouvaient être autres, dans la pensée du législateur de 1872, que les délais ordinaires en matière d'enregistrement?

Une solution de l'administration de l'enregistrement, du 26 septembre 1886 (D. P. 1886. 3. 31), a fait une application logique de cette conséquence. Afin d'assurer la perception des impôts d'enregistrement, la législation accorde aux agents de l'administration un droit dit de communication. En vertu de ce droit ils peuvent se faire représenter sans déplacement, dans les cas prévus par la loi, les actes, pièces, registres et autres documents existant dans les dépôts publics, dans les bureaux des agents de l'État et des établissements publics, et aux sièges des sociétés et compagnies. Ils obtiennent ainsi les renseignements, extraits et copies qui leur sont nécessaires pour les intérêts de l'État (1). Le droit de communication peut-il être invoqué, lorsqu'il s'agit d'établir l'exigibilité de la taxe sur le revenu? La question a été soulevée dans les circonstances suivantes. Un agent supérieur de l'enregistrement, procédant à l'examen des pièces de comptabilité d'une école secondaire libre, placée pour l'administration du temporel sous l'autorité de l'évêque de Nevers, constata que cet établissement avait contracté envers des particuliers différents emprunts productifs d'intérêts. La taxe de 3 p. 100 fut réclamée pour ces emprunts. L'évêque refusa d'admettre cette réclamation, pour ce motif que l'existence des emprunts n'avait pas été légalement constatée. Il niait

(1) Voy. art. 54 et suiv. *loi 22 février an VII*; art. 16 et 28 *loi 5 juin 1850*; art. 22 *loi 23 août 1871*; art. 7 *loi 21 juin 1875*. — *Dict. des droits d'Enregistrement*, V^o Communication.

donc l'existence, en matière d'impôt sur le revenu, du droit de communication. La solution de l'administration du 26 septembre 1885 affirme au contraire l'existence de ce droit et s'appuie pour cela sur la référence de l'art. 5 de la loi du 29 juin 1872, aux lois spéciales de l'enregistrement. Nous approuvons cette solution.

90. — *Distinction entre les règles de forme et les règles de fond. Cette distinction manque de base.* — Il faut se garder toutefois d'étendre outre mesure l'assimilation entre la taxe sur le revenu et les droits d'enregistrement, lorsqu'il s'agit du recouvrement. Il y a là deux sortes d'impôts, d'une nature différente, et par suite toutes les règles de paiement qui conviennent aux droits d'enregistrement ne sauraient être étendues à la taxe sur le revenu. Cela résulte des décisions de l'administration elle-même. Mais ces décisions nous paraissent s'inspirer d'un principe erroné, et pour celles-là même auxquelles nous allons donner notre approbation, nous ferons toutes nos réserves au sujet de la formule trop large qui sert de règle aux fonctionnaires de l'enregistrement, dans la perception du droit.

D'après la théorie admise par l'administration, lorsque l'art. 5 de la loi du 29 juin 1872 décide que la taxe sur le revenu sera recouvrée *comme en matière d'enregistrement*, cela signifie simplement que tous les moyens *de forme* destinés à mettre en mouvement l'action du trésor, toutes les règles de procédure seront empruntées aux lois spéciales de l'enregistrement, quand il s'agira

de recouvrer la taxe sur le revenu. Mais l'application de ces lois spéciales devra être soigneusement écartée pour tout ce qui touche *au fond* du droit. Nous avons vu que le droit de communication était emprunté aux règles de l'enregistrement : c'est qu'il s'agit d'un mode de preuve à employer pour établir l'exigibilité du droit, c'est une question de forme, une règle de procédure. Au contraire, l'exception de prescription touche au fond du droit, et met en question l'exigibilité même de l'impôt, on ne peut la régler en notre matière, d'après les lois d'enregistrement.

Cette distinction peut paraître ingénieuse : elle n'a qu'un tort, c'est de ne trouver aucun point d'appui dans la loi du 27 juin 1872. Où voit-on que la loi ait admis les procédés *de forme*, à l'exclusion des moyens *de fond*? Il n'est pas un mot dans l'art. 5 qui autorise cette distinction. D'ailleurs, les conséquences auxquelles elle aboutit, en ce qui concerne la prescription, suffisent à la condamner.

91. — *Action de l'administration contre les associés ou les obligataires. Pas de solidarité.* — C'est pourtant cette distinction qui a servi d'argument principal à l'administration pour justifier deux décisions, que nous trouvons contenues dans les solutions du 23 mai 1884 (D. P. 1885. 3. 127) et du 18 août 1880 (D. P. 1885. 5. 510). D'après la solution de 1884, la règle de la solidarité, établie par la législation fiscale en matière d'enregistrement, ne saurait être appliquée au recouvrement de

la taxe sur le revenu. D'après la solution de 1880, aucun privilège ne peut non plus être réclamé pour ce même recouvrement. La raison en serait que la solidarité et le privilège ne sont pas de pures questions de forme, mais touchent au fond même du droit.

Négligeant cet argument, qui selon nous est sans valeur, nous pensons cependant que ces solutions sont fondées. Il suffit, pour les établir, de se rappeler que pour être recouvré par l'administration de l'enregistrement, notre impôt n'en conserve pas moins *sa nature propre*, et que, par suite, certaines règles de recouvrement ne peuvent lui être étendues.

Voici comment se pose la question de la solidarité. L'art. 3 de la loi du 29 juin 1872 dispose que « le montant de la taxe est avancé, sauf leur recours, par les sociétés, compagnies, entreprises, villes, départements et établissements publics. » Ainsi, le Trésor peut agir contre les sociétés ou les personnes morales désignées, cela ressort des termes mêmes de la loi. — Peut-il agir également contre les associés ou les obligataires pour obtenir le paiement de la taxe? La jurisprudence lui reconnaît ce droit (1).

Mais, si le Trésor a une action contre eux, faut-il admettre qu'ils soient tenus *solidairement* du paiement de la taxe?

La notion exacte de la solidarité ne se dégage pas toujours nettement dans les documents judiciaires ni dans les documents émanés de l'administration. On parle de

(1) V. ci-dessus, n° 73.

solidarité établie en matière d'enregistrement sans préciser s'il s'agit d'une solidarité véritable, ou seulement de l'obligation *in solidum*, à laquelle les auteurs donnent souvent le nom de *solidarité imparfaite* (1). Mais, quelles que soient les solutions admises d'autre part, il est impossible d'accepter, en notre matière, soit la vraie solidarité, soit la simple obligation *in solidum*.

La vraie solidarité ne se présume pas. Elle ne peut exister, à défaut de stipulation des parties, que dans les cas expressément prévus par la loi (C. civ. art. 1202). Or, aucune disposition relative à notre taxe ne la mentionne.

Aucune disposition, non plus, n'implique l'idée d'une obligation *in solidum*. Au contraire, tout, dans la loi, proteste contre cette idée. La taxe de 3 p. 100 *n'est pas, de sa nature, une dette collective*, commune à tous les associés. « Elle incombe à chacun d'eux personnellement. Les travaux préparatoires de la loi démontrent avec évidence que cet impôt constitue une dette de l'actionnaire ou de l'obligataire, et que la société n'est *qu'un simple intermédiaire* chargé d'en opérer le recouvrement. » Ces dernières considérations, que nous empruntons à une solution administrative du 23 mai 1884 (D. P. 1885. 3. 128), prouvent surabondamment que chaque associé,

(1) Sur la distinction entre les deux solidarités, V. Rodière : *De la solidarité et de l'indivision*, n° 168 à 175. Demolombe, t. 26, n° 276 et suiv. et tous les commentateurs du C. civ. sur les art. 1,206 et 1,207.

Sur la solidarité en matière d'enregistrement, V. MM. G. Demante : *op. cit* n° 660, 665, 795, et Naquet : *op. cit* n° 1,212 et suiv.

chaque porteur du titre ne peut être recherché que pour sa part (1). Il est inutile de faire intervenir d'autres considérations pour justifier cette solution.

92. — *L'action du Trésor n'est pas privilégiée.* — Quel que soit le sens attribué à ces mots, que l'impôt sera recouvré « comme en matière d'enregistrement », il est également facile d'établir de qu'aucun privilège n'appartient au Trésor pour le recouvrement de la taxe de 3 p. 100. Sans doute, un tel privilège garantit en certains cas la rentrée des droits d'enregistrement. Les cautionnements du notaire y sont assujettis chaque fois que ces officiers ministériels sont débiteurs vis-à-vis du Trésor, de droits d'enregistrement ou d'amendes. On s'accorde généralement à reconnaître que l'art. 32 de la loi de frimaire établit un privilège sur les revenus des biens à déclarer, en matière de successions (2). Le recouvrement des droits et amendes de timbre est aussi assuré par un privilège établi par l'art. 76 de la loi du 28 avril 1816, et il a été reconnu que ce privilège était applicable aux taxes d'abonnement, dues en vertu de la loi du 5 juin 1850 comme constituant de véritables droits de timbre (Paris, 12 janvier 1874 — D. P. 1874. 2. 100). Mais, en matière de privi-

(1) Si la Société est *un intermédiaire* établi entre le Trésor et l'associé ou l'obligataire, comme le reconnaît la solution qui vient d'être mentionnée, comment admettre que le Trésor ait une action directe contre ces derniers tant que dure la société?

(2) MM. G. Demante : *Principes de l'Enregistrement*, t. II, no 668-672; E. Naquet : *Droits d'Enregistrement*, t. III, p. 271, no 1,222.

lège, tout est de droit étroit. Cette garantie exceptionnelle n'est pas de nature à être étendue par voie d'analogie à d'autres objets que ceux pour lesquels elle a été expressément édictée. D'ailleurs quel privilège pourrait-il être question d'appliquer à la taxe sur le revenu? Ce n'est ni le privilège établi pour des hypothèses spéciales en matière d'enregistrement, ni le privilège des droits de timbre, car notre taxe « ne constitue ni un droit de timbre ni un droit d'enregistrement, mais une sorte d'impôt direct » (Civ. rej. 3 av. 1878. — D. P. 1878. 1. 178). Ce ne sera pas davantage l'un quelconque des privilèges établis par des dispositions spéciales pour l'une des quatre contributions directes, puisque le législateur, tout en donnant à notre taxe la plupart des caractères d'un impôt direct, ne l'a pas rattaché au système de ces quatre contributions (1).

93. — *Instances.* — *Procédure.* — En ce qui concerne les instances, la référence aux lois de l'enregistrement est formelle; par conséquent, il ne saurait s'élever aucun doute.

Le premier acte de poursuite sera une contrainte. Le receveur manque-t-il de quelques éléments nécessaires pour liquider la taxe? La contrainte sera décernée néanmoins, sauf à augmenter ou à diminuer la somme réclamée, suivant la déclaration à faire conformément à l'art. 16 de la loi du 22 frim. an VII (Instr. n° 2,457).

(1) Dict. des droits d'Enregistrement, Vo *Actions et obligations*, n° 251. — V. ci-dessus Introduction, n° 2.

La contrainte est toujours précédée dans la pratique d'un avertissement, mais le défaut d'avertissement n'entraînerait pas sa nullité (Rouen, 23 déc. 1875. *Rép. pér.* 4,297). Elle est visée et rendue exécutoire par le juge de paix du canton et notifiée par huissier. Elle donne droit à l'administration, si le contribuable n'y forme pas opposition, de procéder à une saisie des biens de ce dernier. Elle interrompt la prescription, mais ne fait pas courir les intérêts : il est admis en jurisprudence qu'elle n'entraîne pas d'hypothèque judiciaire (1). L'administration peut donc avoir intérêt à agir par voie d'assignation directe, si on lui reconnaît ce droit, pour obtenir un jugement et une hypothèque (2).

Supposons que le contribuable résiste à la contrainte. Il doit signifier son opposition au receveur qui l'a décernée, avec assignation devant le tribunal de l'arrondissement qui est la juridiction compétente. Si c'est le contribuable qui entame l'action contre l'administration, il procède encore par voie d'ajournement, mais il lui est loisible de faire d'abord une réclamation administrative.

(1) (Cass. 22 janv. 1878. Dall. 5.716). Cette jurisprudence ne nous paraît pas devoir être accueillie sans réserve.

Sur cette question, Voy. M. M. G. Demante : *op. cit.* n° 839 — E. Naquet : *op. cit.* n° 1,279.

(2) Le droit d'agir par voie de contrainte accordé à l'administration ne lui enlève-t-il pas la faculté de procéder par voie d'assignation directe ? Elle conserve cette faculté d'après M. E. Naquet : *op. cit.* n° 1,280. En ce sens Cass. 20 mars 1839. — S. 39. 1. 349. M. G. Demante émet des doutes sur ce point, *op. cit.* n° 839.

Il peut constituer un avoué, mais il n'y est pas tenu, et s'il le fait, les frais de cette constitution resteront à sa charge.

La procédure est écrite : les plaidoiries sont prescrites à peine de nullité. Les parties se signifient respectivement des mémoires, et les jugements sont rendus sur le rapport d'un juge, pris parmi les juges de la cause. Ce rapport est présenté en audience publique et le ministère public doit également donner des conclusions orales à l'audience.

Les jugements rendus par les tribunaux de première instance en matière d'enregistrement ne sont pas susceptibles d'appel ; mais ils peuvent être déférés à la Cour de cassation. Le pourvoi doit être formé dans les deux mois après signification du jugement par le ministère d'un avocat à la Cour de cassation (1).

Toutes ces règles sont contenues dans la loi du 22 fr. an VII et dans les lois spéciales de l'enregistrement, dont

(1) Sur cette procédure, V. Dalloz, *Code de l'Enregistrement*, no 6,002 et suiv. *Jurispr. gén.* V^o Enregistrement. 5,642 et suiv.

Pourquoi cette procédure spéciale, en matière d'enregistrement ? Le législateur de l'an VII l'a établie pour un double motif. Il a voulu abréger les délais de la procédure, pour que la perception de l'impôt ne souffrit pas de retard. Il a cherché en outre à rendre les instances moins coûteuses pour le Trésor comme pour les particuliers. — L'attribution de la compétence aux tribunaux civils est une innovation heureuse du législateur moderne. Les lumières et l'indépendance de la magistrature constituent pour les citoyens une garantie sérieuse.

On peut regretter cependant que la loi n'ait pas fait en ces matières pleine concession de la procédure ordinaire (G. Demante : *op. cit.* n^o 11). A

les lacunes doivent être comblées par les règles ordinaires du Code de procédure (art. 65, loi du 22 fr. an VII ; art. 17, loi du 27 vent. an IX).

propos de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, nous avons vu la jurisprudence se fixer presque uniformément dans le sens le plus rigoureux, chaque fois qu'une controverse s'est élevée dans l'application de la loi du 29 juin 1872. On a pensé que la publicité donnée aux débats, et l'admission d'une juridiction d'appel, auraient placé le contribuable dans une situation plus favorable pour défendre ses intérêts. Il ne faut pas oublier que les droits en litige ont ici une importance considérable. La procédure établie au commencement de ce siècle, en matière d'enregistrement, devait s'appliquer le plus souvent à des affaires minimes, dans lesquelles le tribunal remplissait pour ainsi dire le rôle d'un juge de paix. L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières donne lieu à des perceptions qui se chiffrent par centaines de mille francs ; l'ancienne procédure peut paraître au moins surannée. (Cette procédure est antérieure au Code de procédure ; il a même fallu un avis du conseil d'État du 1^{er} juin 1807, pour faire admettre qu'elle n'ait pas été abrogée par le Code.)

M. G. Deloison, qui expose ces considérations dans la *Gazette des Tribunaux* du 18 février 1886, fait d'ailleurs observer que la procédure ordinaire n'est pas inconciliable avec les considérations qui firent admettre en l'an VII une procédure spéciale. Pour ne pas ralentir le cours de la Justice, et ne pas rendre les instances trop coûteuses, il suffirait de déclarer que les affaires d'enregistrement soit en 1^{re} instance, soit en appel, seront instruites comme en matière sommaire, et n'auront pas à subir le rôle général. Les jugements des tribunaux de 1^{re} instance, au cas de condamnation des parties seraient exécutoires comme en matière commerciale, nonobstant l'opposition ou l'appel. Nous ne pouvons qu'indiquer ces idées, soutenues avec beaucoup de force par M. Deloison. Nous nous associons pleinement aux vœux qu'il forme, en faveur d'une réforme à accomplir en ce sens.

CHAPITRE VI

SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES.

94. — Texte.

95. — Principe de l'équivalence. — Immunité accordée aux fonds d'État étrangers.

96. — Règlement du 6 décembre 1872. — Division du chapitre.

94. — *Texte.* — L'art. 4 de la loi du 29 juin 1872 vise ces sociétés dans les termes suivants :

« Les actions, obligations, titres d'emprunts, quelle que soit leur dénomination, des sociétés, compagnies, entreprises, corporations, villes, provinces étrangères, ainsi que tout autre établissement public étranger, sont soumis à une *taxe équivalente* à celle qui est établie par la *présente loi* sur le revenu des valeurs françaises. »

95. — *Principe de l'équivalence.* — *Immunité accordée aux fonds d'État étrangers.* — Le principe énoncé dans le premier alinéa de l'art. 4 appelle une double observation. La première, très importante, et sur laquelle nous reviendrons bientôt, c'est qu'il résulte des expressions employées par le législateur l'intention formelle d'établir l'égalité fiscale entre les titres des sociétés françaises et ceux des sociétés étrangères. Il veut soumettre les unes et les autres au même régime, en ce qui concerne la taxe sur le revenu, et il manifeste sa volonté en formulant ce que

nous appellerons le principe de l'équivalence. De cette observation découlent, comme nous le verrons, d'importantes conséquences.

Nous remarquons en second lieu que les fonds publics des États étrangers bénéficient en ce qui concerne la taxe, de la même immunité que les fonds publics français. M. Pouyer-Quertier ayant demandé avec insistance que l'on comprît les fonds d'état étrangers dans les dispositions de l'art. 4, sa proposition amena M. Thiers à fournir sur ce point des explications qui nous font connaître le motif de cette immunité. « Nous vous déclarons, quant à nous, que nous tenons pour impossible de demander aux gouvernements étrangers qu'ils nous fournissent des mandataires responsables et agréés par nous, qui seraient chargés d'acquitter les divers impôts auxquels les titres de rentes et autres objets publics seraient assujettis. Il serait à craindre que la nature des relations, qu'entraînerait une telle situation, n'amenât des complications que nous regretterions d'avoir soulevées » (Séance du 29 juin 1872. *J. off.* du 30 juin, p. 4,414).

96. — *Règlement du 6 décembre 1872.* — *Division du chapitre.* — Dans les deux derniers alinéas de l'art. 4, le législateur confie à un règlement d'administration publique, le soin de fixer le mode d'établissement de la taxe sur les valeurs des sociétés étrangères, ainsi que la quotité du capital social assujettie à la perception.

Ce règlement arrêté le 6 décembre 1872, et dont nous connaissons déjà plusieurs dispositions relatives aux

sociétés françaises, porte dans son art. 3, 1^{er} alinéa :

« Toutes les dispositions des deux articles précédents (époque et mode de paiement de la taxe) sont applicables aux sociétés, compagnies, entreprises, corporations, villes, provinces étrangères, ainsi qu'à tous autres établissements publics étrangers *dont les titres sont cotés ou circulent en France*, ou qui ont pour objet des biens soit mobiliers soit immobiliers situés en France. »

Viennent ensuite des dispositions relatives à l'assiette de la taxe, à la détermination du revenu et à la perception.

Pour l'explication de ces dispositions, nous diviserons en deux catégories les sociétés et établissements publics étrangers, soumis à la taxe.

1^o Sociétés et établissements publics dont tout ou partie des titres sont cotés ou circulent en France.

2^o Sociétés ou établissements publics possédant en France des biens meubles ou immeubles.

SECTION I.

SOCIÉTÉS OU ÉTABLISSEMENTS PUBLICS ÉTRANGERS DONT LES TITRES SONT COTÉS OU CIRCULENT EN FRANCE.

97. — Détermination de la taxe.

98. — Titres circulant en France sans être cotés. Titres émis :

97. — *Détermination de la taxe.* — Aux termes de l'art. 4 de la loi du 29 juin 1872, 2^o al. « Les titres étrangers ne pourront être cotés, négociés, exposés en vente, ou émis en France, qu'en se soumettant à l'acquittement

de cette taxe (taxe sur le revenu) ainsi que des droits de timbre et de transmission. »

Et le décret du 6 déc. 1872, auquel il est renvoyé pour les détails d'application de la loi, dispose à son tour, dans son art. 3, 2°, que « la taxe sur le revenu, pour les titres cotés à la bourse ou émis en France, est assise sur la même base que les droits de timbre et de transmission ; elle est déterminée en la forme prévue au règlement d'administration publique du 24 mai 1872. »

D'après ce dernier règlement, le nombre des titres devant servir de base à la perception est fixé par le ministre des finances, sur l'avis préalable d'une commission composée comme il suit : le président de la section de finances du conseil d'État, président ; le directeur général de l'enregistrement, des domaines et du timbre ; le directeur du mouvement général des fonds ; un régent de la banque de France ; le syndic des agents de change de Paris (art. 1).

Le nombre des titres assujettis aux droits ne peut être inférieur, pour les actions à 1 p. 100, et pour les obligations à 2 p. 100 du capital (art. 2).

Tous les trois ans, le nombre des titres fixé par le ministre peut être révisé.

Le défaut de paiement des droits entraîne la radiation de la cote. Néanmoins, le représentant établi en France, conformément à l'art. 10 du déc. du 17 juillet 1857 reste responsable des droits jusqu'à l'époque à laquelle les titres auront cessé d'être cotés.

93. — *Titres circulant en France sans être cotés. — Titres émis.* — Un jugement du tribunal de la Seine du 5 juin 1885 (Compagnies d'assurances *l'Union et le Phénix Espagnol* — D. P. 1885. 5. 512) a eu à résoudre quelques difficultés d'application de la taxe en ce qui concerne les sociétés de cette première catégorie. Les titres d'une société étrangère circulent en France ; ils sont négociés en banque ou dans la coulisse, mais sans être admis à la cote officielle. Ces titres sont-ils soumis à la taxe sur le revenu des valeurs mobilières ? La question se posait en même temps pour les droits de timbre et de transmission. Elle a été résolue par l'affirmative, et avec raison selon nous. Le 2^e alinéa de l'art. 3 du décret du 6 déc. 1872, qui détermine la base de perception pour les sociétés étrangères ayant des titres en France, ne parle, il est vrai, que des titres « *cotés à la bourse ou émis en France* ». Mais on peut remarquer que la formule de l'alinéa qui précède est plus large : Il vise les titres qui sont cotés *ou circulent* en France. Tout doute disparaît si l'on consulte le texte même de la loi du 29 juin 1872, par lequel il est renvoyé à un règlement d'administration publique (déc. du 6 déc.) pour les détails de la perception. « Les titres étrangers ne pourront être cotés, *négociés*, exposés en vente ou émis en France qu'en se soumettant à l'acquittement de la taxe (sur le revenu) ainsi que des droits de timbre et de transmission. » Ce texte que nous connaissons déjà, et qui n'est autre que l'art. 4 de la loi, parle de toute négociation, sans aucune res-

triction. Et si une disposition du décret ne parle plus que des titres cotés, c'est sans doute parce que le rédacteur du décret a surtout en vue ces titres, qui seuls en pratique seront facilement atteints par la taxe, la circulation des autres titres étant bien difficile à constater.

Le même jugement interprète les expressions « titres émis ». Faut-il considérer comme titres émis, au point de vue de la perception des trois taxes, les actions nouvelles qui, lors d'une émission, seraient réservées aux actionnaires anciens ? Il est certain que, dans le langage de la bourse, ces actions nouvelles font partie de l'émission. Il en sera de même au point de vue de l'impôt.

SECTION II

SOCIÉTÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS POSSÉDANT EN FRANCE DES BIENS MEUBLES OU IMMEUBLES.

99. — *Légalité de la perception à l'égard de ces titres.*

100. — *Détermination de la taxe. Vice de rédaction de l'art. 4 du décret. Difficulté pratique qui en résulte.*

101. — *Détermination de la taxe (suite). Lacune du même art. 3. Conséquences.*

102. — *Établissements publics étrangers n'ayant pas de titres sur le marché français. Pas de taxe.*

103. — *Sociétés ayant à la fois des biens et des titres en France.*

104. — *Sociétés ayant en France l'objet de leur entreprise sans y avoir ni biens ni titres.*

99. — *Légalité de la perception à l'égard de ces titres.* — La disposition du décret du 6 décembre 1872, ci-dessus rapportée (art. 3, 1°), aux termes de laquelle il

suffit que les sociétés et établissements étrangers aient des biens en France pour se voir assujettis à la taxe de 3 p. 100, a soulevé une grosse question.

Si l'on se reporte à l'art. 4 de la loi du 29 juin, on n'y trouve aucune mention relative aux sociétés et établissements compris dans cette catégorie. Après avoir exprimé que les actions, obligations, et titres d'emprunt étrangers sont soumis à la taxe, l'art. 4 porte que « *les titres étrangers ne peuvent être cotés, négociés, exposés en vente ou émis en France qu'en se soumettant à l'acquiescement de cette taxe...* » Ne peut-on pas dire que cette sanction écrite à la suite du principe doit servir à en déterminer l'étendue, et que par suite le législateur a eu uniquement en vue les valeurs étrangères qui empruntent le marché français, la taxe étant simplement le prix de l'accès à ce marché ?

Ces prémisses admises, on en aperçoit la conséquence. Le règlement du 6 décembre 1872 aurait donné à la loi une interprétation extensive. C'est par une véritable addition que les sociétés et établissements ayant des biens en France auraient pris place dans ce règlement. Par suite, l'auteur du décret ayant excédé la délégation de pouvoir consentie devant le législateur, son œuvre se trouverait sur ce point entachée d'illégalité (1).

Ce raisonnement a été soutenu devant la Cour de cassation qui lui a fait mauvais accueil. Dans un arrêt de re-

(1) En ce sens Garnier : *Rép. gén.* no 9,530 et *Rép. pér.* art. 3,030 et 3,854.

jet rendu par la Chambre civile, le 29 août 1881 (D. P. 1883. 1. 97), elle a reconnu la légalité du décret. Aux termes de cet arrêt « il ne résulte ni du texte, ni de la pensée de la loi, que la taxe par elle établie ne doive atteindre que la circulation sur le marché français des titres représentant les actions ou les obligations émises par les sociétés. »

C'est en effet une autre loi, la loi du 23 juin 1857, qui a pour objet la circulation des actions et des obligations, et le législateur de 1872 a certainement eu un autre but que de superposer un nouveau droit de circulation au droit préexistant. Il a pris soin lui-même de nous avertir que la taxe sur le revenu était indépendante des droits de timbre et de transmission.

L'arrêt nie d'autre part la corrélation intime que l'on voudrait établir entre le 1^{er} et le 2^e alinéa de l'art. 4 de la loi. La première disposition pose un principe très général, le principe d'une taxe équivalente imposée aux sociétés étrangères et aux sociétés françaises. La deuxième disposition a un tout autre but que de restreindre et d'expliquer ce principe : elle se préoccupe uniquement de viser des valeurs que la formule donnée au principe ne suffirait peut-être pas à atteindre. C'est pourquoi elle vise « spécialement les valeurs ou les titres négociables qui seraient produits sur le marché français par les sociétés *dont tous les biens seraient à l'étranger.* »

Le décret du 6 décembre 1872, loin d'ajouter à la loi,

n'a donc fait que tirer le développement logique du principe général contenu dans l'art. 4, 1°. « La formule compréhensive (de cette disposition) implique l'idée que non seulement les sociétés étrangères qui ont émis des titres cotés ou négociés en France, mais encore celles qui y possèdent des biens, meubles ou immeubles, servant à l'exploitation de leur entreprise, doivent la taxe sur le revenu, à raison des valeurs qui en dépendent » (D. P. 1883. 4. 97. V. la note).

Avant de quitter l'arrêt du 29 août 1881, remarquons que cet arrêt a soin de relater cette circonstance de fait : que la société dont il s'agit « possède en France, et *y exploite* d'une manière continue, depuis 1869, des biens susceptibles de donner lieu à la taxe », et plus loin, que la société anglaise *le Crédit* n'a pas à la vérité de titres circulant sur le marché français, mais que « les produits *de l'exploitation* des biens qu'elle possède en France n'en sont pas moins une partie des revenus de ses titres ». Ces constatations ne sont pas inutiles. Le décret du 6 décembre 1872 déclare soumis à la taxe les sociétés, établissements, etc. « qui ont *pour objet* des biens soit mobiliers, soit immobiliers situés en France. » On peut inférer de cette formule, que la simple possession de tels biens ne suffirait pas à entraîner la perception du droit, si ces biens ne servaient à l'exploitation de l'entreprise et n'étaient par suite l'un des objets de la société.

Un nouvel arrêt de la Cour de cassation du 2 août 1886 (*Rép. pér.*, n° 6,747) a tranché dans le même sens et

dans les mêmes termes la difficulté que nous venons d'examiner.

100. — *Détermination de la taxe. — Vice de rédaction de l'art. 3 du décret. — Difficulté pratique qui en résulte.* — Comment sera acquittée la taxe par les sociétés de la seconde catégorie ? L'art. 3 du décret du 6 décembre 1872 s'occupe de cette question dans son dernier alinéa.

« Les sociétés, compagnies et entreprises étrangères dont les titres ne sont pas cotés, mais qui ont pour objet des biens meubles ou immeubles situés en France, doivent la taxe sur le revenu à raison des valeurs françaises qui en dépendent et acquittent cette taxe d'après une quotité du capital social fixée par le ministre des finances sur l'avis préalable de la commission instituée par le règlement ci-dessus indiqué (règlement du 24 mai 1872 dont nous avons reproduit les dispositions plus haut). Elles doivent, à cet effet, faire agréer par le ministre des finances, avant le 1^{er} décembre 1872, si elles existent actuellement, et dans le cas contraire, avant toute opération en France, un représentant français, personnellement responsable des droits et amendes ».

L'une des dispositions de ce texte était en partie inapplicable. Les sociétés existant lors de la promulgation du décret, auraient dû, d'après la rédaction, faire agréer un représentant responsable avant le 1^{er} décembre 1872, et le décret n'a été promulgué que le 11 décembre de la même année. Cette impossibilité d'application sur un

point particulier, relevait-elle les sociétés de leur obligation, ou tout au moins devait-elle entraîner l'exemption de l'amende prévue par l'art. 5 du décret, au cas où le défaut de présentation du représentant empêcherait le paiement de la taxe à la première échéance ? Cette première échéance était fixée par l'art. 6 du décret lui-même : le premier versement devait avoir lieu dans les 20 jours de sa promulgation, par conséquent le 31 décembre 1872 au plus tard. Mais le paiement ne peut avoir lieu que si la base de l'impôt est établie, et cette base ne peut être établie par la commission spéciale que si le représentant responsable est agréé. On comprend dès lors toute l'importance de la prescription qui exige la présentation du représentant responsable, et tout le parti que les sociétés auraient tiré de l'inadvertance du législateur si l'erreur de date commise, en ce qui concerne la présentation du représentant, empêchait cette disposition d'être obligatoirement applicable en temps importun.

La Cour de cassation a repoussé cette conséquence. La présentation du représentant a été possible à partir du 11 déc. 1872, date de la promulgation du décret « à partir de ce moment les compagnies étrangères ont été en demeure de satisfaire à la prescription de la loi. La mesure prescrite ayant eu pour objet unique d'assurer et garantir au trésor le paiement de l'impôt et son recouvrement à l'échéance, *a dû nécessairement être accomplie avant cette échéance*, et par conséquent le 31 déc. 1872 au plus tard, puisque, aux termes de l'art. 6 du décret

du 6 déc. 1872, le premier versement devait avoir lieu dans les vingt jours de sa promulgation » (Cass. civ. rej. 22 av. 1879. — D. P. 83. 1. 98. — Dans le même sens, Cass. civ. rej. 29 août 1881. — D. P. *ibid.*).

On a reproché à la Cour de cassation d'avoir excédé les limites du pouvoir jurisprudentiel, par cette correction d'une erreur législative (1). Ce reproche nous paraît mal fondé. La date substituée par la Cour à celle du 1^{er} déc. 1872 n'a rien d'arbitraire. Elle est indiquée par les dispositions mêmes du décret comme délai maximum pour la présentation du représentant. Il résulte de cette jurisprudence que l'amende prévue par l'art. 5 de la loi du 29 juin 1872, pour chaque contravention au règlement d'administration publique rendu en vue de l'exécution de la loi, est due pour n'avoir pas fait agréer de représentant responsable dans ce délai, et pour n'avoir pas effectué les versements trimestriels à partir de la mise à exécution de la loi du 29 juin 1872.

Il est clair, d'ailleurs, qu'aucune amende ne sera due si la société, ayant fait ses diligences, s'est présentée au bureau d'enregistrement où la taxe est portable (art. 1 du décret) et n'a été empêchée de se libérer que par le fait de l'administration dont la décision n'est pas encore intervenue. Cette décision, nous l'avons vu, doit être rendue par le ministre des finances qui fixe la quotité du capital social soumise à la taxe : c'est là un mode rigoureux de détermination pour la base de l'impôt : une

(1) Demasure : *loc. cit.* n° 249.

évaluation provisoire faite par l'administration ne saurait la remplacer (Grasse, 18 fév. 1878 — D. P. 1883. 1. 97).

Remarquons que la fixation faite par le ministre, qu'il s'agisse des sociétés étrangères ayant des titres cotés ou de celles qui ont des biens en France, n'est susceptible d'aucun recours soit devant le Conseil d'État, soit devant les tribunaux. Il exerce à cet égard un pouvoir discrétionnaire, sans appel. « Les sociétés n'ont que le choix entre deux mesures : ou exécuter la décision, ou se retirer du marché français et vendre les propriétés qu'elles possèdent en France ». *Rép. gén.* n° 9537.

101. — *Détermination de la taxe (suite).* — *Lacune du même art. 3.* — *Conséquences.* — Le décret du 6 décembre 1872, auquel renvoie l'art. 4 de la loi du 29 juin, pour tout ce qui regarde l'application et le développement du principe de l'équivalence posé dans cet art. 4, se borne à déclarer, en ce qui concerne les sociétés étrangères ayant des biens en France, que la taxe sera acquittée « d'après une quotité du capital social fixée par le ministre des finances ».

Mais, comment imposera-t-on cette quotité du capital social? En d'autres termes, par quel procédé aura lieu la détermination du revenu imposable? Le décret du 6 décembre 1872 est muet à cet égard. Il est permis de le regretter, car aucun impôt ne peut être perçu sans un texte de la loi qui l'autorise formellement, et il peut sembler quelque peu arbitraire d'emprunter, pour cette

détermination du revenu imposable, des règles qui n'ont pas été *expressément* étendues au cas dont il s'agit (1). Cependant cet emprunt est indispensable : si on ne consent pas à l'admettre, nous ne voyons pas comment il sera possible de recouvrer la taxe à l'égard des sociétés qui ont pour objet des biens meubles ou immeubles situés en France. D'ailleurs, un tel emprunt est évidemment conforme aux intentions des auteurs de la loi et du décret de 1872. L'art. 4 de la loi pose le principe de l'équivalence entre les sociétés françaises et les sociétés étrangères; l'art. 3 du décret maintient l'assimilation et donne les moyens de connaître la quotité du capital social des entreprises étrangères, qui sera considérée comme la représentation des biens exploités en France par ces entreprises. Cette fraction du capital une fois connue, quoi de plus naturel que de l'imposer d'après la règle posée dans l'art. 2 de la loi du 29 juin, pour la détermination du revenu imposable ? Puisqu'aucune disposition sur les sociétés étrangères ne déroge à cet article, ne faut-il pas admettre que le législateur s'y est référé, alors que sa pensée était « d'établir l'égalité fiscale entre les valeurs françaises et les valeurs étrangères ». Disons donc avec la Cour de cassation à laquelle nous empruntons ce raisonnement « que les deux catégories de valeurs sont soumises à une règle commune; il en résulte que pour les valeurs étrangères comme pour les valeurs françaises la taxe doit être perçue sui-

(1) Demasure: *loc. cit.* n° 251.

vant les distinctions de l'art. 2 de la loi, d'après lequel le revenu est déterminé : 1° pour les actions, par le dividende fixé d'après les délibérations des assemblées générales d'actionnaires, ou de conseils d'administration, les comptes rendus, ou tous autres documents analogues ; 2°... 3° pour les parts d'intérêt et commandites, soit par les délibérations des conseils d'administration des intéressés, soit, à défaut de délibération, par l'évaluation à 5 p. 100 du montant du capital social, ou de la commandite » (Arrêt déjà cité du 22 avr. 1879. Ch. civ. rej. — D. P. 1883. 1. 97).

102. — *Établissements publics étrangers n'ayant pas de titre sur le marché français. Pas de taxe.* — Les établissements publics étrangers « qui ont pour objet des biens, soit mobiliers, soit immobiliers, situés en France », seront-ils soumis à la taxe de 3 p. 100 à raison de ces biens, même s'ils n'ont émis chez nous, ou n'y négocient aucun titre ? L'affirmative semble résulter du texte de l'art. 3 du décret du 6 déc. 1872, si l'on se contente de lire le premier alinéa de cet article.

Mais, le troisième alinéa qui s'occupe des conditions de la possession de biens en France, ne parle plus que des sociétés, compagnies et entreprises étrangères, sans mentionner les établissements publics. Il faut en conclure que ces établissements ne doivent la taxe qu'au cas où ils ont sur le marché français des titres d'obligation ou d'emprunt. Cette solution trouve sa justification dans l'observation suivante. Les établissements

publics français ne doivent la taxe sur le revenu qu'à raison de leurs obligations, ou emprunts. Le principe de l'équivalence qui inspire l'économie de la loi tout entière, ne permettait pas qu'on fît aux établissements étrangers une condition différente (*Rép. gén.* n° 9540).

103. *Société ayant à la fois des biens et des titres en France.* — Lorsqu'une société rentre à la fois dans l'une et l'autre des deux catégories que nous venons d'étudier, c'est-à-dire lorsqu'elle a à la fois des titres et des biens en France, il y a lieu, pour éviter un double emploi, de faire un choix entre les deux bases possibles de perception. Sera-ce le nombre des titres, ou l'évaluation du capital que l'on devra prendre en considération? En l'absence de toute règle législative sur ce point, nous pensons que le ministre pourra opter pour la base de perception la plus favorable au Trésor.

104. *Société ayant en France l'objet de leur entreprise sans y avoir ni biens ni titres.* — Dans l'article qu'il consacre à « l'Impôt direct sur le revenu des valeurs mobilières », le *Répertoire général* de M. Garnier envisage une troisième catégorie de sociétés étrangères, à côté des deux catégories que nous venons d'étudier. Il suppose des sociétés ayant en France l'objet de leur entreprise, sans y avoir de biens ni de titres en circulation. L'intention du législateur d'atteindre de telles sociétés lui paraît hors de doute.

Pour nous, il nous semble inutile de comprendre ces sociétés dans une catégorie spéciale. En effet, si l'hypo-

thèse prévue par le savant auteur se réalise complètement, nous ne voyons pas comment notre taxe pourrait atteindre les entreprises étrangères, et dès lors, à quoi bon s'en occuper ?

Dans les exemples donnés par M. Garnier, au cas de sociétés ayant pour objet la concession d'un chemin de fer en France, ou l'exploitation d'une usine louée à un tiers, etc., les conditions de l'hypothèse ne se trouvent plus remplies. Ces sociétés, comme il le reconnaît d'ailleurs lui-même, n'ont-elles pas, à défaut d'autres biens situés en France, des biens mobiliers consistant précisément dans ces concessions et ces exploitations ? En tenant compte de la valeur de ces droits, le ministre des finances pourra fixer la quotité du capital social qui devra servir de base à la perception de l'impôt. Mais, on se trouvera alors dans la catégorie des sociétés ayant des biens en France, et non dans une nouvelle catégorie.

On pourrait supposer le cas d'une compagnie d'assurances étrangère, organisée pour fonctionner en France, et passer chez nous des contrats d'un type inconnu à nos compagnies nationales. Cette société n'aurait peut-être ni biens, ni titres en France. Mais alors, comment l'atteindre ? Admettons avec M. Garnier qu'une telle société révèle son existence par des agissements constatés dans des actes publics, et qu'elle trouve son intérêt à offrir spontanément le paiement de la taxe. Ce sera une hypothèse bien rare et bien peu pratique, il ne convient donc pas de s'y arrêter davantage.

CHAPITRE VII

CONGRÉGATIONS ET ASSOCIATIONS RELIGIEUSES.

105. — Division.

105. — Nous étudierons les associations et congrégations-religieuses dans les trois situations qui leur ont été faites depuis 1872, par la législation de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Nous aurons ainsi trois sections consacrées, la première à la loi du 29 juin 1872, la deuxième à la loi du 28 décembre 1880, la troisième à la loi du 29 décembre 1884.

SECTION I

LES CONGRÉGATIONS ET ASSOCIATIONS RELIGIEUSES SOUS LA LOI DU 29 JUIN 1872.

106. — Le fait générateur de la taxe ne peut se produire. Conséquences.

107. — Jurisprudence durant cette période.

106. — *Le fait générateur de la taxe ne peut se produire. Conséquences.* — Nous avons précédemment étudié la question suivante, qui n'est pas l'une des moindres difficultés soulevées par l'interprétation de la loi du 29 juin 1872. La taxe doit-elle être perçue lorsque les bénéfices réalisés par une société ne sont pas distribués entre les associés ? L'esprit de la loi, la lettre même

de plusieurs de ses dispositions nous ont fourni notre réponse. Il ne peut y avoir de revenu imposable, là où ne se rencontrent pas des produits qui enrichissent le patrimoine des associés, aux dépens du patrimoine social. La formule de l'art. 1^{er}, qui parle de « bénéfices annuels », les art. 1 et 2 du décret du 6 déc. 1872 qui visent expressément le revenu *distribué* ne laissent aucun doute à cet égard : le fait générateur de la taxe est la distribution d'un revenu.

Mais cette solution, pour être juridique, n'en aboutissait pas moins en certains cas à des conséquences peu satisfaisantes. Sans doute, dans les sociétés ordinaires, lorsque des bénéfices auront été réalisés, il faudra tôt ou tard que des bénéfices donnent lieu à la perception de la taxe. L'esprit de lucre qui anime les associés les empêchera d'adopter une combinaison qui ne permettrait pas l'augmentation de leur patrimoine, au moyen des bénéfices sociaux, et ils se garderont bien d'insérer dans les statuts une clause prohibant, d'une manière absolue, la distribution des bénéfices.

Au contraire, les congrégations ou associations religieuses échappaient en fait à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Atteintes par le principe de la loi, puisque celle-ci n'excepte aucune société à raison de sa nature ou de son but, elles profitaient de leur situation toute spéciale. Il ne s'agit pas pour leurs membres de faire des bénéfices personnels ; l'augmentation du capital social est le véritable but. Il leur suffisait d'insérer

dans leurs statuts la clause de non-distribution des bénéfices, qui n'offre aucun inconvénient en ce qui les concerne, pour se soustraire de cette façon au paiement de la taxe.

107. *Jurisprudence pendant cette période.* — L'administration, il est vrai, avait essayé de soumettre ces sociétés à l'application de la loi. Repoussée par un jugement du tribunal du Blanc, du 2 mars 1875 (D. P. 18. 75. 5. 473) favorable à la société universelle agricole des trapistes de Fontgombault, elle ne se tint pas pour battue.

Nous avons vu que, lorsqu'une société n'est pas divisée par actions et n'a pas de conseil d'administration, il ne peut être question de percevoir la taxe sur le revenu réel et déclaré. L'exigibilité de cette taxe a été réglée par la loi, en tenant compte du revenu présumé d'après l'importance du capital (Art. 2. par. 3). Aucune preuve, d'ailleurs, ne serait admise contre les présomptions de la loi, s'il faut en croire l'administration. Ces présomptions s'imposeraient même au cas d'improductivité absolue de la société. Eh bien, lorsqu'une association religieuse s'interdit par ses statuts toute distribution de revenus, lorsque ses revenus sont consacrés d'après l'acte de fondation, à l'augmentation du capital, à l'entretien et à l'extension des immeubles sociaux, etc., ne pouvait-on pas ranger cette association dans la catégorie des sociétés non divisées par actions et non pourvues d'un conseil d'administration, et la traiter dès lors au point de vue de la perception, comme si elle avait

un revenu égal à 5 p. 100 de son capital ? Cette prétention a été soutenue, mais sans succès, par l'administration devant le tribunal de la Seine, dans l'affaire des sœurs de la Sainte-Eucharistie. Dans son jugement du 6 juillet 1877 (D. P. 1877. 5. 454) ce tribunal, considérant d'ailleurs comme admis le caractère irréfragable de la présomption de l'art. 2, par, 3, s'explique en ces termes : « Attendu que cette présomption ne saurait être étendue au delà de ses limites naturelles... Qu'elle peut bien atteindre celles de ces sociétés qui, *créées pour donner des produits aux associés*, sont en fait improductives à tel ou tel moment de leur existence ; mais qu'elle est sans application à celles dont, par la loi même de leur institution, le revenu tout entier accroît chaque année leur capital ; — Qu'on ne pourrait sans abuser des termes de la loi, et sans dénaturer son esprit, admettre qu'elle ait, par une présomption *juris et de jure*, supposé le fait de distribution régulière des revenus là où il ne peut y en avoir aucune, et qu'elle ait, dans ce but, basé la perception de l'impôt sur une fiction contraire à la réalité la plus évidente et la plus certaine ».

Sans doute, ajoute ce jugement, la société loge, nourrit et entretient chacun de ses membres, mais « ce mode de consommation d'une faible partie des produits, ne saurait être assimilé à une répartition des bénéfices sociaux ; il n'est pour les associés que la compensation et le salaire de leur travail, et pour la société qu'une part de ses frais généraux. »

L'administration, il est vrai, fut plus heureuse dans d'autres espèces (1). Mais le principe n'en restait pas moins admis en doctrine et en jurisprudence que l'absence de tout revenu distribuable devait entraîner l'exemption de l'impôt (2). Il en résultait pour les congrégations un privilège exorbitant, en ce sens qu'elles tiraient parti d'une situation de fait qui ne pouvait se présenter pour les sociétés ordinaires. Le législateur se préoccupa de faire cesser ce qu'il considérait comme un abus : de cette préoccupation sortit la loi du 28 décembre 1880.

SECTION II

LES CONGRÉGATIONS ET ASSOCIATIONS RELIGIEUSES. SOUS LA LOI DU
28 DÉCEMBRE 1880 (3).

108. — But de la loi. — Texte.

109. — Généralité de la formule admise. — But.

110. — Portée de la loi. — Associations visées.

111. — Détermination du revenu. — Paiement de la taxe. — Son recouvrement.

108. *But de la loi. — Texte.* — Le président de la commission du budget, M. Henri Brisson, proposa en 1880 à la Chambre des députés un amendement

(1) Voy. Alger, 4 février 1880. Trappistes du Staouéli et Amiens, 3 juin 1880 (*Contrôleurs*, no 46,366 et 46,726.)

(2) En ce sens, Cas. Req. 7 juin 1880. D. P. 80. 4. 466.

(3) Sur cette loi, V. dissertation de M. Testoud : *Rev. crit. de législation*, 1881, p. 273 et suiv. — M. E. Naquet, *Droits d'Enregistrement*, t. III, p. 471 — D. P. 1881. 4. 97.

destiné à atteindre les congrégations religieuses et à combattre l'extension de la mainmorte occulte. Ses vues furent admises en grande partie par le parlement. Indépendamment de l'art. 3, qui va nous occuper, la loi du 28 déc. 1880 contient une autre disposition, l'art. 4, destinée à atteindre les accroissements, par suite de clauses de réversion, au profit des membres restant, de la part de ceux qui cessent de faire partie de la société. Mais revenons à l'art. 3, qui seul a trait à notre matière.

Voici le texte de cet article.

« L'impôt établi par la loi du 29 juin 1872 sur les produits et bénéfices annuels des actions, parts d'intérêt et commandites, sera payé par toutes les sociétés dans lesquelles les produits ne doivent pas être distribués en tout ou en partie entre leurs membres. Les mêmes dispositions s'appliquent aux associations reconnues et aux sociétés ou associations même de fait, existant entre tous ou quelques-uns des membres des associations reconnues ou non reconnues. »

109. Généralité de la formule admise. — But. — On voit que le principe de la loi est posé en termes très généraux, et ne vise pas seulement les congrégations ou associations religieuses mais toutes les sociétés. L'amendement Brisson, et le texte voté d'abord par la Chambre des députés, frappaient au contraire directement et uniquement les congrégations ou associa-

(1) Voy. le texte et la discussion de cette loi. D. P. 1881. 4. 97.

tions religieuses. Mais, il en résultait un inconvénient qui fut révélé au Sénat par M. Wilson, sous-secrétaire d'État aux finances, dans les termes suivants :

« Les congrégations religieuses étaient nominativement désignées dans cet article. Il en résultait ceci : c'est que si, à côté d'une société religieuse, et le fait s'est produit, on avait constitué une société laïque, et si l'on avait placé sur la tête des membres de cette société laïque les biens appartenant à la société religieuse, la loi était tournée... Afin d'éviter toute difficulté à cet égard, et pour mieux atteindre le but du projet de loi, en prévenant la fraude, la commission a pensé qu'il y avait lieu de généraliser la rédaction votée par la Chambre » (Séance du 27 déc. 1880. — *J. off.* du 28 déc. 1880, p. 1,295).

Peut-être voulut-on aussi éviter une formule qui semblait établir une disposition exceptionnelle pour les congrégations, et préféra-t-on les atteindre à l'aide d'une disposition générale.

110. — *Portée de la loi. Associations visées.* — Les congrégations étaient seules en cause. Les sociétés qui sont constituées dans un but purement littéraire, scientifique, ou charitable, ces sociétés auxquelles l'esprit de spéculation est étranger, sont restées en dehors des atteintes de la loi. Des orateurs ayant exprimé la crainte de leur voir imposer la taxe, en vertu du texte adopté, le sous-secrétaire d'État prit soin de les rassurer.

« L'honorable M. Brisson a manifesté ces préoccupations au sujet des sociétés de secours mutuels, des sociétés d'assurances mutuelles, des sociétés scientifiques, etc. Eh bien, Messieurs, il suffit de répondre que ces sociétés et toutes autres de même nature ne peuvent tomber sous d'application de loi nouvelle, par une raison bien simple : c'est que la loi est uniquement faite pour les associations renfermant une clause prohibitoire de ne jamais distribuer les bénéfices entre leurs membres, et que les sociétés dont on se préoccupe très justement ne renferment pas une stipulation semblable, qui est contraire à leur essence, à leur but, et à toute leur organisation.

« Ces sociétés restent sous l'empire de la loi du 29 juin 1872. Elles continueront, comme par le passé, à payer la taxe ou à en être exemptes, selon qu'elles tomberont ou non sous l'application de cette loi. Et, à cet égard même, je puis rassurer la Chambre : je puis lui faire connaître que la loi de 1872 n'est pas appliquée aux sociétés d'assurances mutuelles, et autres associations similaires, parce que ces associations ne sont pas des sociétés dans le sens de la loi de 1872. Les indemnités ou les secours versés aux adhérents sont le produit d'une sorte de contrat aléatoire et n'ont nullement le caractère de bénéfices. » (Séance du 28 déc. 1880. — J. off. du 29 déc. 1880, p. 12,985.).

L'administration de l'enregistrement s'est inspirée de cette déclaration. Dans son instruction n° 2,651, du

20 juin 1881, rédigée en vue de l'application de la loi du 28 déc. 1880 (D. P. 1883. 5. 458) elle reconnaît que les compagnies d'assurances mutuelles et les sociétés de secours mutuels ne sont pas atteintes par la taxe. Il en est de même des sociétés scientifiques ou littéraires, cercles, comices, ouvroirs, loges, etc., établis sous forme de sociétés. Leur organisation ne leur interdit pas d'une manière absolue de distribuer les produits dépassant les besoins de l'association. Elles ne tombent pas de plein droit sous l'empire de l'art. 3 de la loi du 28 déc. 1880, et il faudrait pour qu'elles fussent soumises à cette disposition, que la distribution des produits fût interdite par leurs statuts, pour constituer avec ces produits une augmentation du capital (Instr. n° 2,651).

La loi du 28 déc. 1880 ne frappe pas les établissements publics ou d'utilité publique : elle n'atteint donc pas les hospices, bureaux de bienfaisance caisses d'épargne, monts-de-piété, etc. (même instruction).

Le texte de l'art. 3 vise les sociétés « dans lesquelles les produits ne doivent pas être distribués, *en tout* ou *en partie*, entre leurs membres ». Qu'il s'agisse d'une interdiction *totale* ou d'une interdiction *partielle* de distribuer les produits, il y aura donc lieu de percevoir la taxe. Le législateur a voulu se mettre en garde contre un calcul des intéressés, qui, pour déjouer la loi n'auraient pas manqué de distribuer une partie des bénéfices entre les membres de l'association ; l'autre partie, qui eut

sans doute été de beaucoup la plus considérable, devant servir à l'augmentation du capital.

La mise à la réserve des revenus d'une société, l'attribution d'une partie de ces revenus au service des intérêts ou à l'entretien d'œuvres déterminées, n'entraînent pas l'application de la loi du 28 décembre 1880. Sans doute dans ces hypothèses, une partie ou même la totalité des revenus ne sont pas distribués entre les associés ; mais lorsque la loi parle des sociétés dans lesquelles les revenus *ne doivent pas* être distribués, elle a en vue les combinaisons qui tendent à la constitution ou à l'accroissement des biens de mainmorte. Ces combinaisons ne sont possibles qu'au cas de prohibition de distribuer, absolue et irrévocable. Cette solution imposée par les travaux préparatoires de la loi, est écrite dans l'instruction précitée, n° 2651.

Indépendamment des congrégations religieuses reconnues, soumises à un régime légal qui empêche leurs membres de recevoir aucune partie des produits de l'association à titre de distribution, la loi du 28 déc. 1880 est applicable également aux congrégations non reconnues. L'art. 3 s'en explique dans les termes que nous avons déjà rapportés ; il vise les sociétés ou associations « *même de fait* » existant entre tous ou quelques-uns des membres des associations reconnues ou non reconnues.

Cette formule fut adoptée sous l'empire de considérations développées par M. Ribot à la Chambre des dé-

putés pour sauvegarder ce principe de droit public d'après lequel les congrégations non reconnues sont sans existence légale (séance du 11 déc. 1880. — *J. off.* du 11 déc. Comment atteindra-t-on ces associations de fait ? L'instruction n° 2,651 se préoccupe de cette question. L'administration est autorisée à établir par tous les moyens de preuve dont elle dispose, l'existence des sociétés verbales donnant lieu à l'impôt. Par suite, les actes opposables aux parties et les présomptions serviront à démontrer l'existence des sociétés de fait, à en déterminer le caractère et à prouver qu'elles sont par leur nature ou par les conventions arrêtées entre les associés, soumises aux conditions qui justifient l'exigibilité de la taxe (D. P. 1883. 5. 458 et suiv.).

111. — *Détails d'application.* — Après avoir posé le principe de la réforme introduite par la loi du 28 décembre 1880, l'art. 3 de cette loi s'occupe des règles d'application du principe. En ce qui concerne la détermination du revenu imposable, cet article porte :

« Le revenu est déterminé :

» 1° Pour les actions, d'après les délibérations, comptes rendus ou documents prévus par le premier paragraphe de l'art. 2 de la loi du 29 juin 1872 ; 2° et pour les autres valeurs, soit par les délibérations des conseils d'administration, soit par la déclaration des représentants des sociétés, ou associations, appuyées de toutes justifications nécessaires, soit à défaut de délibérations et de déclarations, à raison de 5 p. 100 de l'éva-

luation des meubles et des immeubles composant le capital social. »

Ce mode de détermination du revenu ayant été abrogé par la loi du 29 décembre 1884, que nous étudierons bientôt, nous ne nous arrêterons pas aux difficultés d'interprétation soulevées par la disposition que nous venons de rapporter. L'instruction générale n° 2,651 avait donné à la règle contenue dans cette disposition des développements qui, sur plusieurs points, pouvaient être critiqués. Ce qu'il importe d'observer, c'est que les revenus des sociétés visées par la loi de 1880 pouvaient être établis de trois manières : 1° par la délibération des assemblées d'actionnaires ou des conseils d'administration s'il y en avait ; 2° s'il n'y avait pas de conseil d'administration, — ce qui arrive souvent dans ces sociétés — par une déclaration munie des pièces justificatives, faite par les directeurs des établissements ; 3° à défaut, soit de délibérations de conseil d'administration, soit de déclaration, par une estimation à forfait à 5 p. 100, sur le capital brut, comme dans le système de la loi de 1872.

Il y eut donc désormais deux sortes de sociétés soumises à la taxe : d'une part, les sociétés distribuant leurs bénéfices, et pour lesquelles on admettait deux moyens de preuves, c'est-à-dire les délibérations d'actionnaires ou de conseils d'administration, ou l'évaluation à 5 p. 100 du capital ; d'autre part, les sociétés ne distribuant pas de bénéfices, pour lesquelles on admit

en outre un troisième mode de détermination du revenu : la déclaration avec pièces justificatives.

L'admission de ce dernier mode de détermination constituait donc pour les sociétés visées dans la loi de 1880, un avantage qui n'appartenait pas aux autres sociétés soumises à la taxe sur le revenu. On avait sans doute considéré que ces sociétés, ne distribuant pas de revenus, ne peuvent produire ordinairement aucune délibération faisant ressortir les bénéfices annuels, et on avait voulu leur offrir un autre moyen d'échapper à l'évaluation à 5 p. 100 du capital. Nous verrons comment cet avantage leur a été enlevé par le législateur de 1884.

L'époque de ce mode de paiement de la taxe, les contraventions, les poursuites, les pénalités sont réglées par les derniers alinéas de notre article.

« Le paiement de la taxe applicable à l'année expirée sera fait par la société ou l'association, dans les trois premiers mois de l'année suivante, sur la remise des extraits des délibérations, comptes rendus ou documents analogues, et de la déclaration souscrite conformément à l'art. 16 de la loi du 22 frim. an VII (art. 3, 3^e al.).

Ainsi la taxe n'est plus exigible trimestriellement, comme celle établie par la loi du 29 juin 1872, mais annuellement et en une fois.

Au cas de sociétés par actions soumises à la loi de 1880, et dont l'exercice social ne coïnciderait pas avec l'année ordinaire, les pièces justificatives des produits

afférents à la portion de l'année sociale échue ne peuvent être remises dans les trois premiers mois de l'année réelle. On se référera aux règles indiquées par les art. 1 et 2 du décret du 6 décembre 1872 ; on calculera provisoirement ces produits à raison des $\frac{4}{5}$ des produits correspondants de l'exercice antérieur, et s'il s'agit de sociétés nouvelles, à raison de 5 p. 100 du capital (Instr. n° 2,651).

« L'inexactitude des déclarations, délibérations, comptes rendus ou documents analogues peut être établie conformément aux art. 17, 18 et 19 de la loi du 22 frimaire an VII, 13 et 15 de celle du 23 août 1871 (art. 3, 4°). »

Cette double référence met aux mains de l'administration deux procédés d'investigation. L'expertise sera empruntée à la loi de frimaire, pour la valeur vénale des immeubles, le produit des biens meubles. Le deuxième procédé, introduit par la loi de 1871 pour combattre les dissimulations de prix dans les ventes, échanges et partages, a constitué une grave innovation en matière d'enregistrement et ne paraît pas avoir donné de grands résultats pratiques. Il consiste dans la preuve testimoniale, l'enquête, l'interrogatoire sur faits et articles, les présomptions simples de quelque nature qu'elles soient, en un mot toutes les preuves du droit commun, sauf le serment décisive.

L'administration peut naturellement se prévaloir, en notre matière, des énonciations contenues dans les ac-

tes qui lui sont soumis. Elle a enfin invoqué, pour en faire l'application à notre matière, des lois antérieures qui lui permettent d'exercer des investigations au siège social de certaines associations constituées en sociétés par actions, ou présentant le caractère d'établissements publics. Mais le droit de communication lui a été vivement contesté sous l'empire de la loi de 1880. La loi de 1884, comme nous le verrons, a fait cesser tout doute en établissant expressément ce droit de communication.

Il nous suffira de reproduire simplement les dispositions finales de l'art. 3, pour être fixés sur les derniers détails d'application :

« Chaque contravention aux dispositions qui précèdent, et à celles du règlement d'administration publique qui sera fait, s'il y a lieu, pour l'exécution, sera punie conformément à l'art. 5 de la loi du 29 juin 1872.

« Sont maintenues, toutes les dispositions de cette dernière loi et du règlement d'administration publique du 6 décembre 1872, qui n'ont rien de contraire aux précédentes dispositions. »

SECTION III

LES ASSOCIATIONS ET CONGRÉGATIONS RELIGIEUSES SOUS LA LOI DU
29 DÉCEMBRE 1884.

112. — But de la nouvelle loi.

113. — Nouvelle formule adoptée. — Critiques.

114. — Nouvelle base de détermination du revenu. — Biens « possédés » et biens « occupés » : sens de ces mots.

115. — Pensée qui a inspiré cette seconde innovation.

116. — Objections et critiques. — Évaluation majorée du revenu et évaluation sans distraction des charges.

117. — « Minimum légal » ou « revenu obligatoire ».

118. — Moyen de vérification.

112. — *But de la nouvelle loi.* — La loi de 1880 dont le législateur attendait des résultats sérieux, donna bientôt lieu à de grandes déceptions. Les mesures prises pour combattre l'extension de la mainmorte, dans les art. 3 et 4 de cette loi, n'atteignirent pas leur but : l'impôt établi par ces deux articles devait produire quatre millions et demi, le rapporteur de la commission du budget constatait en 1884 qu'il avait produit seulement 263,000 fr.

D'où provenait cette inefficacité ? On a dit, et cela est très vraisemblable, que la déconvenue éprouvée résultait en grande partie d'évaluations mal faites. On aurait calculé les produits de la loi, au moment des discussions de 1880, en prenant pour base une évaluation à 5 p. 100, qu'il avait été question d'imposer comme mode unique de détermination du revenu. Puis on aurait oublié de modifier ce calcul lorsque les deux autres modes de détermination du revenu furent admis, concurremment avec l'évaluation à 5 p. 100.

Mais, une autre explication de l'improductivité de la loi de 1880 fut exposée à la Chambre et au Sénat, lors

de la discussion du budget de 1885 : cette explication mérite d'être rapportée, car c'est elle qui a inspiré la nouvelle loi du 29 décembre 1884. On se souvient qu'au lieu de désigner nettement les congrégations et associations religieuses, la loi de 1880 vise « les sociétés dans lesquelles les produits ne doivent pas être distribués en tout ou en partie entre leurs membres ». Cette formule donnait aux congrégations et associations religieuses le moyen de se soustraire, par certaines combinaisons de leurs statuts, aux atteintes de la loi.

« Lorsque l'État a voulu, en vertu de la nouvelle loi, percevoir l'impôt, lorsqu'il a demandé aux congrégations religieuses le paiement de l'impôt de 3 p. 100 sur le revenu des sociétés, les congrégations ont répondu : « Pardon, nous ne sommes pas des sociétés dont les produits ne doivent pas être distribués ; et en effet, voici une délibération du conseil de notre ordre, aux termes de laquelle nos produits *pourront être distribués*.

« Très bien, a répondu l'agent du trésor, mais puisque vous êtes une société dont les produits peuvent être distribués, vous tombez sous le coup de la loi de 1872, et vous allez payer l'impôt de 3 p. 100 sur votre revenu.

« Du tout, ont répliqué les congrégations ; nous sommes bien une société dont les produits peuvent être distribués ; par conséquent nous échappons à la rédaction proposée par le Sénat. D'autre part la loi de 1872 exige

une distribution effective et effectuée des revenus ; or, il est vrai que nous sommes autorisés à distribuer des revenus, mais aucune distribution n'a été effectuée ; nous n'avons donc rien à payer ».

Et le rapporteur général de la loi de 1884 devant la Chambre des députés, auquel nous empruntons ces paroles, en concluait que la loi de 1880 avait été « une mystification (1) ».

Pénétrés du même sentiment, la Chambre et le Sénat ont adopté une disposition législative destinée à rendre impossible désormais de telles combinaisons. Pour atteindre sûrement les bénéfices des associations et congrégations religieuses, une double innovation a été introduite par l'art. 9 de la loi du 29 déc. 1884. On a désigné nommément les sociétés, et on a établi une nouvelle base pour la détermination de leur revenu. Quelques additions de détail à la loi de 1880 complètent l'œuvre législative de 1884.

113. — *Nouvelle formule adoptée en 1884. Critiques.* — « Les impôts établis par les art. 3 et 4 de la loi de finance du 28 déc. 1880 seront payés par toutes les congrégations, communautés et associations religieuses autorisées ou non autorisées, et par toutes les sociétés ou associations désignées dans cette loi dont l'objet

(1) *J. off.* du 21 décembre 1884 (1^{re} séance du 20 décembre) p. 2,992. Un calcul analogue employé pour éviter le droit d'accroissement était signalé par le rapporteur. Cette partie du débat est en dehors de notre sujet.

n'est pas de distribuer leurs revenus en tout ou en partie entre leurs membres (Art. 9 loi du 29 déc. 1884, 1^{er} alinéa.).

L'instruction administrative n° 2,712, du 3 juin 1885 (*contrôleur*, année 1885, n° 17,093 — D. P. 1886. 5. 448), a développé le principe écrit dans cette disposition, en s'inspirant des travaux préparatoires.

« En ce qui concerne les congrégations religieuses, la modification apportée à la loi de 1880 fait désormais dépendre l'exigibilité de l'impôt, non plus du fait de la prohibition expresse ou tacite d'une répartition individuelle des bénéfices, mais de la nature même de l'association qui les réalise. Du moment qu'une association présente les caractères d'une communauté religieuse, elle est régie de plein droit par l'art. 9 de la loi du 29 décembre 1884, sans qu'il y ait à rechercher si elle a été ou non reconnue, si elle poursuit un but de spéculation, ou si elle se consacre à des œuvres de charité, de quelque nature qu'elles soient. Il importe peu également qu'elle ait adopté l'une des formes autorisées pour les sociétés commerciales, ou que ses statuts lui permettent de procéder à une distribution de ses produits. La généralité des termes employés par le législateur interdit toute distinction fondée sur le but, ou la forme de l'institution, ou sur la possibilité d'une distribution ».

La nouvelle formule employée pour soumettre à la taxe les congrégations religieuses a soulevé les critiques

suivantes. On a d'abord fait observer que la désignation formelle de ces sociétés constituait un fait nouveau et un précédent dangereux. La loi paraît assujettir à l'impôt « une catégorie de personnes et non plus une catégorie d'intérêts ». Elle serait à ce point de vue une loi d'exception (Discours de M. de Mackau à la Chambre. 1^{re} séance du 21 déc. 1884, *J. off.* 1884, p. 2,990.) Les rapporteurs de la loi à la Chambre et au Sénat, le directeur général de l'enregistrement parlant comme commissaire du gouvernement, ont protesté contre la pensée d'établir pour ces sociétés un régime exceptionnel. On les désigne par leur nom, parce que l'expérience de la loi de 1880 a démontré que c'était le seul moyen de leur faire supporter une taxe que supportent toutes les sociétés. Mais l'impôt conservera néanmoins son caractère d'impôt réel, frappant les biens et non les personnes.

Une seconde critique constitue un grief plus sérieux. Nous allons voir que la nouvelle base admise pour la détermination du revenu consiste dans l'évaluation à 5 p. 100 de la valeur brute des biens meubles et immeubles de ces sociétés. Mais, si la totalité des produits de ces biens est affectée au soulagement des pauvres, au traitement des malades dans les hospices, à l'entretien des orphelinats, en un mot à l'accomplissement des œuvres de bienfaisance auxquelles se consacrent entièrement certaines sociétés religieuses ou laïques, n'est-il pas choquant de diminuer par le prélèvement de l'impôt

les ressources de toutes ces œuvres de dévouement ? La taxe, en pareil cas, ne peut-elle pas être qualifiée de *taxes sur les pauvres*. (Même discours de M. de Mackau. Discours de M. Batbie au Sénat. Séance du 27 décembre. 1884. *J. off.* 28 déc. 1884, p. 2,010.)

Ces considérations avaient inspiré à un sénateurs M. Clément, la pensée d'un amendement, destiné à restreindre la généralité des termes de la loi, et à excepter de la taxe les établissements consacrés « aux malades, aux infirmes, aux enfants et aux vieillards indigents ».

Le Sénat rejeta l'amendement. Il craignit sans doute, avec son rapporteur, « que la disposition proposée fut d'une application difficile, et donnât lieu à de nouvelles tentatives pour faire échapper à l'impôt, sous prétexte de soins donnés à des indigents, des Sociétés qui ont déjà usé de tous les moyens pour s'y soustraire ».

Rien n'a été innové, en ce qui concerne les autres Sociétés qui n'ont pour objet de distribuer leurs produits. Les conditions d'exigibilité de l'impôt sont les mêmes que sous l'empire de la loi de 1880. Les Sociétés littéraires, scientifiques, les associations de secours mutuels, restent donc soumises à la règle que nous avons étudiée précédemment.

114. — *Nouvelle base de détermination du revenu. Biens « possédés », Biens « occupés ». Sens de ces mots.* — « Le revenu est déterminé à raison de 5 p. 100 de la valeur brute des biens meubles et immeubles, *possédés* ou *occupés* par les Sociétés, à moins qu'un revenu supé-

rieur ne soit constaté, et la taxe est acquittée sur la remise d'une déclaration détaillée faisant connaître distinctement la consistance et la valeur de ces biens. (Loi du 29 déc. 1884, art. 9, 2°).

On comprend quelle est la portée de cette innovation, qui est certainement la modification la plus importante apportée à la loi de 1880. Des trois modes de détermination du revenu établis en 1880, deux sont supprimés. La déclaration avec pièces justificatives à l'appui ne sera plus admise. On ne consultera plus les délibérations des actionnaires ni des conseils d'administration, même quand il y en aura. On calculera dans tous les cas le revenu à 5 p. 100. C'est un *minimum légal* d'après les propres expressions du rapporteur de la loi au Sénat. Si le revenu est inférieur, on le taxera quand même à 5 p. 100. S'il est supérieur, l'administration a le droit de l'établir, pour le taxer d'après la réalité, en sus de 5 p. 100.

Avant d'examiner les critiques soulevées par ce système rigoureux, précisons quelques-unes des expressions de la loi. Remarquons d'abord qu'on fera le calcul sur le revenu *brut* sans avoir égard au passif, sans déduction d'aucune dette de la société.

On fera entrer en compte tous les biens meubles ou immeubles *possédés* ou *occupés* par la société. L'instruction n° 2712 précise en ces termes le sens des mots *possédés* ou *occupés*. « Les biens détenus par les communautés religieuses, et qu'elles appliquent à l'œuvre en vue de laquelle elles ont été instituées, sont de deux sortes :

les uns sont leur propriété personnelle ; les autres appartiennent à des personnes étrangères à la communauté, ou à quelques-uns de ses membres, qui lui en ont abandonné la jouissance à titre gratuit ou à titre onéreux. Ces deux classes de biens étant une source de produits pour les congrégations, et contribuant toutes les deux au développement de leur patrimoine, il a paru rationnel de les faire concourir indistinctement à l'établissement du forfait. C'est la pensée qu'a exprimée le législateur, en disposant que l'évaluation à 5 p. 100 sera basée sur la valeur des meubles ou des immeubles possédés ou occupés par les sociétés.

« Les biens *possédés* sont donc ceux dont la propriété ou l'un de ses démembrements appartient personnellement à l'association. Ils embrassent tous les biens sur lesquels les sociétés ont un droit de propriété, d'usufruit, d'usage, d'habitation, ou même d'emphythéose (Inst. n° 2,712).

« Les biens *occupés* par la congrégation, dans le sens juridique du mot, sont ceux sur lesquels elle exerce un droit de jouissance personnelle, soit par elle-même, soit par les membres qui la composent, ou par les sociétés civiles formées entre eux. Les dispositions de la loi sont générales, elles comprennent les occupations gratuites comme les occupations à titre onéreux. La seule condition requise pour l'application de l'art. 9 de la loi, c'est que la congrégation exerce sur la chose un droit de détention personnelle, lui conférant la faculté de s'en approprier les utilités

juridiques » (Inst. n° 2,712). Ces biens possédés, ou occupés par les sociétés, et qui doivent servir de base à la détermination du revenu, comment les connaîtra-t-on ?

Le par. 2 de l'art. 9 de la loi de 1884 répond à cette question : la taxe sera acquittée « sur la remise d'une déclaration *détaillée*, faisant connaître distinctement la consistance et la valeur des biens ».

La déclaration doit être détaillée pour permettre à l'administration d'exercer son droit de contrôle. « Les meubles et objets mobiliers, dit l'instruction n° 2,712, doivent être déclarés et estimés article par article, ou tout au moins par catégories comprenant des objets de la même espèce. Quant aux immeubles, il est nécessaire qu'ils soient désignés séparément, et que la déclaration fasse connaître, pour chacun d'eux, le nom particulier sous lequel l'immeuble est connu, sa consistance, la commune dans laquelle il est situé, et enfin son évaluation ».

115. — *Pensée qui a inspiré cette seconde innovation.*
— Maintenant que nous connaissons toute la portée de l'innovation relative à la détermination du revenu, il nous reste à apprécier cette innovation.

Tout d'abord, il est facile de comprendre dans quel but eut lieu la suppression des deux autres bases de détermination. On voulait rendre la loi efficace et productive ; on tenait, avant tout, à éviter pour l'avenir les déconvenues éprouvées dans l'application de la loi de 1880.

Il importait de supprimer deux modes de détermination du revenu, qui empêchaient d'atteindre ce but. « Comment voulez-vous, disait le rapporteur dans la discussion qui se produisit au Sénat, conserver vis-à-vis de ces sociétés le système des délibérations distribuant des bénéfices? Puisqu'elles ne doivent pas en distribuer, il n'y aura jamais de ces délibérations, n'est-ce pas? C'est donc une puérilité de laisser cette faculté dans la loi, ou, si ce n'est pas une puérilité, c'est un moyen de permettre la fraude ». Parlant ensuite de la déclaration des produits, avec pièces justificatives, le rapporteur reconnaissait que de telles déclarations sont admissibles quand il s'agit de sociétés civiles et commerciales, parce qu'il y a des nécessités de comptabilité qui sont absolument indispensables pour faire fonctionner ces sociétés, et qu'on a ainsi les éléments des pièces justificatives. Mais, en ce qui concerne les congrégations « les produits n'apparaissent pas; ils ne se manifestent que dans leurs agissements intérieurs, et nous sommes éclairés sur la manière dont elles s'y prennent pour faire fraude au fisc » (1). Le système de la déclaration étant écarté comme celui des délibérations, il ne restait plus que le calcul des produits sur le 5 p. 100 des biens possédés ou occupés par les congrégations. L'adoption de ce mode unique de détermination du revenu fut inspirée, d'après les explications qui précèdent, non

(1) Discussion au Sénat, 1^{re} séance du 27 décembre, *J. off.* 28 décembre 1884, p. 2,013.

par la pensée de soumettre les congrégations à un régime d'exception, mais par la ferme volonté de les astreindre au droit commun des sociétés. Pour atteindre ce but, il fallait tenir compte de la nature particulière des associations et congrégations religieuses, et se résoudre à employer des procédés imposés par la force des choses.

116. — *Objections et critiques. — Évaluation majorée du revenu. — Évaluation sans distraction des charges.* — L'organisation de ce mode de détermination du revenu a soulevé les plus vives critiques. Nous les trouvons exposées dans le discours fort remarquable prononcé par M. Batbie au Sénat, dans la séance du 27 déc. 1884 (*J. off.* 1884, p. 2,010 et 2,015). Pour obtenir le revenu imposable des congrégations, il faut, on s'en souvient, calculer la valeur brute des biens meubles ou immeubles possédés ou occupés par ces sociétés. Puis, l'on prendra 5 p. 100 du total ainsi obtenu, à moins qu'on ne puisse arriver à la constatation d'un revenu supérieur. Voici le triple résultat auquel semble aboutir cette règle : 1° On attribue aux congrégations un revenu bien supérieur au revenu réel, ce qui fait porter une partie de l'impôt sur le capital ; 2° On ne tient pas compte de leurs charges pour diminuer l'impôt, au contraire ces charges sont considérées, en certains cas, comme un élément de richesse et une source de revenu ; 3° Les sociétés visées par les lois de 1880 et 1884 se trouvent dans cette situation déplorable : on peut établir

que leur revenu dépasse 5 p. 100 afin d'augmenter leur taxe; mais elles ne peuvent faire la preuve d'un revenu moindre pour obtenir la diminution de l'impôt. Et ce qui aggrave cette situation, c'est que les autres sociétés subissent un régime beaucoup plus acceptable.

Arrêtons-nous un instant sur chacune de ces critiques, qui, s'il faut les admettre, font de la loi de 1884 une œuvre d'exception, et une mesure contraire au système de la législation inaugurée en 1872.

Il est certain qu'il n'y a pas d'immeubles qui rapportent 5 p. 100. Un très petit nombre de biens meubles ont un revenu aussi élevé, du moins si l'on considère ceux qui constituent un placement sérieux. Partant de ces prémisses, M. Batbie arrivait à la conclusion suivante : « Vous grevez une société d'après son revenu, mais vous estimez ce revenu au delà de sa valeur, vous l'estimez en vertu d'une présomption forcée : il est clair que c'est le capital de cette société qui payera pour la part excédant le revenu réel ». Et cette part doit être considérable dans le système de la loi de 1884 qui établit l'impôt sur la base des biens *possédés* ou *occupés*. « Vous dites : les locaux occupés, sans dire s'ils le sont à titre gratuit ou à titre onéreux. De telle sorte que si une société prend à loyer, comme le ferait un particulier, si elle loue un local qu'elle paie, elle sera encore taxée pour l'appartement loué ! » — Il existe, ajoutait l'orateur, une loi fort attaquée, fort critiquée, aux termes de laquelle les droits payés sur une succession,

sont perçus sans distraction des charges. « Vous allez faire mieux. Non seulement d'après votre loi, il ne faudra pas distraire les charges, mais il faudra ajouter les charges au revenu (1) ! »

A cette double critique : évaluation majorée du revenu, et évaluation sans déduction des charges, il fut répondu par des considérations de fait et des considérations de droit.

En fait, le mode de détermination du revenu, admis par la loi de 1884, a pour résultat d'atteindre le revenu réel, et rien au delà. C'est ce qui résulte des explications fournies à la Chambre des députés par le directeur général de l'enregistrement, lorsqu'il prit la parole comme commissaire du gouvernement.

« Les produits de l'association, en matière de société, ne se composent pas seulement du revenu des immeubles, mais de toutes les sommes qui lui reviennent par un moyen quelconque. Ils se composent aussi de toutes les sommes que la société reçoit à titre gratuit. Cette question est absolument décidée par la jurisprudence...
« Nous avons certains moyens de connaître par approximation les revenus de toute nature des congrégations. Nous savons par exemple ce que les congrégations obtiennent par les dons et legs. Nous savons ce qu'elles reçoivent comme revenus de leurs biens. Nous avons un certain nombre d'éléments d'instruction qui nous

(1) Discussion au Sénat, 1^{re} séance du 27 décembre 1884, *J. off.* 1884, p. 2,010.

permettent d'arriver à peu près au chiffre de 35 millions de revenus pour la totalité des congrégations religieuses en France, en y comprenant, bien entendu, comme ils le seraient dans une société ordinaire, le produit des dons gratuits, des subventions de toute nature qu'elles reçoivent.

« Si vous voulez bien rapprocher le total des biens possédés par les congrégations — je ne parle que des immeubles et je laisse de côté les meubles que nous sacrifions pour l'instant nous arrivons précisément, à raison de 5 p. 100, sur 700 millions (valeur des immeubles des congrégations d'après l'orateur) à un chiffre de 35 millions qui représente ce que nous avons déterminé par un autre procédé, c'est-à-dire le revenu réel des congrégations religieuses (1) ».

Une considération de fait a encore été invoquée pour justifier la taxation d'après les locaux occupés. Ces locaux occupés, d'après les renseignements fournis par l'administration, seraient presque toujours non pas des locaux loués par les congrégations, mais « des locaux dont elles sont propriétaires, mais dont, pour échapper aux fisc ou à des mesures de police, elles ont fait passer fictivement la propriété sur la tête d'un tiers (2) ».

S'il arrive d'ailleurs qu'en certains cas l'impôt sur le revenu ne peut être recouvré sans prélèvement sur le

(1) Discours de M. Boulanger, Directeur général de l'Enregistrement, commissaire du gouvernement, à la Chambre des députés ; 1^{re} séance du 20 décembre 1884, *J. off.* 1884, p. 2,995.

(2) Discours du rapporteur général au Sénat, 1^{re} séance du 27 décembre 1884, *J. off.* 1884, p. 2,014.

capital de telle congrégation, ou de telle société, ce résultat, sans doute regrettable, ne suffit pas à faire condamner la loi de 1884. Il est la conséquence inévitable de notre système d'impôts, qui, au lieu de rechercher le revenu réel pour le soumettre à la taxe, prend pour basé une présomption et atteint la richesse dans ses signes apparents. La présomption ne sera pas toujours d'accord avec la réalité, mais cet inconvénient qui peut se produire à propos de la plupart de nos impôts, notamment de l'impôt des patentes, et aussi de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dans certaines hypothèses (1), cet inconvénient est compensé par un précieux avantage : on évite toute déclaration forcée, toute recherche inquisitoriale.

117. — « *Minimum légal* » ou « *revenu obligatoire* ». — Seulement — et ceci nous amène à examiner la troisième critique formulée contre le mode de détermination du revenu admis en 1884 — cet avantage existe-t-il lorsqu'il s'agit des associations et congrégations religieuses, ou des autres sociétés qui ne doivent pas distribuer de revenu ! Évidemment non, puisqu'il est permis à l'administration d'établir que ces sociétés ont un revenu supérieur aux 5 p. 100 prévus par la loi. Un amendement de M. de Marcère ayant pour but d'empêcher cette constatation, et de supprimer les mots « à moins qu'un revenu supérieur ne soit constaté » fut repoussé par le Sénat (2).

(1) Voy. ci-dessus nos 61 et suiv.

(2) Deuxième séance du 27 décembre 1884, *J. off.* 1884, p. 2,025.

Cette assemblée fut sans doute amenée à ce vote par le désir de taxer d'après leur revenu réel, ordinairement supérieur à 5 pour 100, les congrégations religieuses « *qui font le commerce* ». Ces congrégations sont d'ailleurs les seules à l'égard desquelles la constatation du revenu réel puisse être faite. Seules en effet « en raison précisément des nécessités commerciales, elles sont obligées d'avoir des livres, une comptabilité sur lesquels la constatation peut avoir lieu ; les autres, s'administrant intérieurement, et n'ayant pas avec les tiers de relations commerciales, ne sont obligées à aucune comptabilité, et par conséquent il ne sera jamais possible de leur prouver que leur revenu est supérieur à 5 p. 100 de leur capital » (1).

Ces explications peuvent nous révéler la pensée du législateur, mais elles n'atténuent en rien la singularité du résultat auquel on aboutit dans le système de la loi de 1884. A ces sociétés qui font le commerce, on commence par demander quels sont leurs revenus réels, on inspecte leur comptabilité, on compulse leurs livres pour établir ces revenus, et s'il résulte de cet examen qu'elles sont en perte ou qu'au moins leurs revenus sont inférieurs, on les impose cependant en vertu de la présomption de la loi, au 5 pour 100 de leur capital ! Ce cinq pour cent constitue, d'après les expressions mêmes du rapporteur de la loi au Sénat, un *minimum légal*, un *revenu*

(1) Discours précité du rapporteur général au Sénat, 1^{re} séance du 27 décembre 1884, *J. off.* 1884, p. 2,014.

de droit. C'est « le *revenu obligatoire* », même quand on ne l'a pas, ainsi que le constatait M. Batbie (1). A l'égard des congrégations religieuses et des autres sociétés atteintes par les lois de 1880 et 1884 on réunit donc en un seul les deux systèmes opposés que la science économique met à la disposition du législateur pour atteindre la richesse imposable : on combine la recherche dans les livres, avec la présomption légale. On supprime l'avantage qui détermine habituellement le législateur à adopter l'évaluation à forfait du revenu imposable.

Et qu'on le remarque bien, les congrégations religieuses et les sociétés qui ne distribuent pas de revenus sont seules dans cette situation. Pour les sociétés qui distribuent des revenus à leurs membres, la loi consacre deux modes d'établir le revenu, la délibération du conseil d'administration, et subsidiairement un forfait à 5 pour 100, qui, lorsqu'il lie les sociétés vis-à-vis de l'administration, lie également celle-ci vis-à-vis des sociétés. Bien plus, ce forfait cesse de s'imposer lorsqu'une société de cette catégorie veut établir qu'elle n'a fait aucun bénéfice. L'improductivité ôte toute raison d'être à la taxe. C'est du moins la théorie que nous avons soutenue, et qui prévaut devant la Cour de cassation (2). On pouvait expliquer la situation exceptionnelle faite aux sociétés que régissent les lois de 1880 et 1884 par

(1) Discours cité, p. 2,011 et 2,015.

(2) Voir ci-dessus, n° 66 et suiv.

des considérations tirées de la nature même de ces sociétés et par leur organisation toute spéciale. Le danger des biens de mainmorte, l'intérêt social qu'il y a à empêcher l'enrichissement indéfini de certaines associations, voilà des arguments sérieux qui pouvaient servir à justifier certaines mesures énergiques, certaines dérogations au droit commun. Mais, il est impossible d'admettre, malgré les déclarations plusieurs fois réitérées devant la Chambre et le Sénat, qu'on se soit borné en 1884 à étendre aux congrégations et aux sociétés assimilées, le régime des autres sociétés, et à faire peser l'impôt sur elles comme il pèse sur les autres contribuables (1).

118. — *Moyens de vérification.* — Les deux derniers paragraphes de la loi du 29 décembre 1884 sont ainsi conçus :

« Ces sociétés seront assujetties *aux vérifications autorisées par l'art. 7 de la loi du 21 juin 1875.*

« Sont maintenues toutes dispositions de la loi du

(1) Le rapporteur général au Sénat parut comprendre un instant la faiblesse de ces assertions. « D'ailleurs, *si ce n'est point l'égalité*, permettez-moi de vous dire qu'il n'y aurait pas trop lieu de s'en étonner, parce que la situation des congrégations religieuses est, — je parle toujours au point de vue fiscal et financier, — une situation particulière, spéciale. Nous sommes en face de congrégations qui ont, manifestement, dans des statuts, modifié, altéré la vérité sur le caractère même de l'association qu'elles constituent. » *J. off.* du 28 décembre 1884 (1^{re} séance du 27 décembre), p. 2,013. — Nous pensons qu'il eut mieux valu chercher des arguments analogues, même en dehors du point de vue « fiscal et financier », plutôt que de présenter, comme une extension du droit commun, une disposition qui y déroge manifestement.

28 décembre 1880, qui n'ont rien de contraire à la présente loi. »

Nous ne ferons, sur ces deux derniers paragraphes, qu'une simple observation. La référence expresse à l'art. 7 de la loi du 21 juin 1875 a pour but de faire cesser les contestations qui s'étaient élevées au sujet du droit de communication, lorsque l'administration s'était avisée d'exercer ce droit, en vue de l'application de la loi de 1880 (1).

Il est désormais certain que l'administration peut procéder aux vérifications autorisées par la loi de 1875, soit au siège des sociétés, soit dans les succursales, et exercer le droit d'investigation tant au point de vue de la loi du 29 décembre 1884 que pour l'enregistrement ou le timbre. La formule du paragraphe que nous venons de reproduire ne laisse aucun doute à cet égard (Instr. gén. du 3 juin 1885, *Contrôleur*, 1885, n° 17,093).

Nous nous sommes suffisamment étendu sur les critiques soulevées par ce droit d'investigation ; nous n'insisterons pas davantage.

(1) Voir notamment le discours de M. de Mackau à la Chambre des députés, et la réponse du directeur de l'enregistrement, *J. off.* 1884 (1^{re} séance du 21 décembre), p. 2,992.

CHAPITRE VIII.

LÉGISLATION COMPARÉE. CRITIQUES. PROJETS DE RÉFORMES.

119. — Plan. Division.

119. — *Plan. Division.* — Nous connaissons la loi du 29 juin 1872 et son interprétation par la jurisprudence. Nous avons examiné également les autres lois et les décrets rendus à la suite de la loi du 29 juin 1872, dispositions dont l'ensemble constitue la législation française de *l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières*. Cependant, nous ne possédons pas encore tous les éléments nécessaires pour porter un jugement tant sur le principe même de cet impôt que sur l'ensemble de son organisation.

Plusieurs législations étrangères ont soumis à l'impôt, par diverses combinaisons, les revenus des valeurs mobilières. Il nous paraît indispensable de donner, sur ces législations, quelques indications sommaires. Nous y trouverons les éléments d'intéressantes comparaisons.

D'autre part, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est, comme nous l'avons vu, un impôt direct. Nous devons préciser, dans ses caractères essentiels, le système général des impôts directs français, afin de nous demander quelle place occupe dans ce système le nouvel impôt introduit par la loi du 29 juin 1872.

Ces modifications nous permettront de mieux saisir la portée de certaines critiques suscitées par notre impôt, et de certaines réformes à l'ordre du jour dont l'adoption aurait un contre-coup sur les questions qui font l'objet de cette étude.

Nous diviserons ce chapitre en cinq sections :

Section I. — Législation comparée.

— II. — Système général des impôts directs français. La loi du 29 juin 1872.

— III. — Critiques adressées à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

— IV. — Projets de réformes. Résultats de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Statistique. Conclusions.

SECTION I

LÉGISLATION COMPARÉE.

120. — Plan.

120. — *Plan.* — Parmi les législations étrangères qui ont mis en pratique un système d'impôts destiné à atteindre les revenus des valeurs mobilières, nous choisirons, à titre d'exemple, celles qui présentent les types d'organisation les plus remarquables : l'Angleterre, l'Italie, la Prusse, la Suisse. Sans nous étendre sur les détails pratiques, nous essaierons de dégager la formule générale des systèmes adoptés par ces législations.

§ I

L'income-tax en Angleterre (1).

121. — Historique.

122. — Caractères de l'income-tax.

123. — Division en cédules. Avantages.

124. — Fonctionnement des cédules.

125. — Critiques. Injustice d'un taux uniforme.

126. — Critiques (suite). La déclaration et ses inconvénients.

Conclusion.

121. — *Historique.* — L'Angleterre est dotée d'un système de taxes sur les sources du revenu. Ces sources ont été classées dans cinq cédules qui ont souvent servi de type aux projets de réformes présentés dans ces matières soit en France, soit dans les autres pays. On peut dire que l'Angleterre possède un faisceau de cinq impôts directs, sur les cinq sources de revenus : ce faisceau porte le nom d'*income-tax*.

Établi pour la première fois en 1798 par Pitt, pour soutenir les frais de la guerre contre la France, l'*income-tax* se présenta alors sous la forme d'un impôt général sur le revenu, assis par un jury d'équité suivant sa conscience. On avait généralisé en un impôt plus productif les taxes spéciales directes qui existaient antérieurement. Ses résultats peu satisfaisants le firent abolir à la paix d'Amiens.

(1) Sur l'*income-tax*, voir MM. Joseph Chailley : *L'impôt sur le revenu*, p. 87 et suiv. — Léon Say : *Solutions démocratiques de la question des impôts*, p. 69 et suiv. — Y. Guyot : Rapport à la Chambre des députés, annexe n° 1,130, *L'impôt sur le revenu*, p. 66, 79, 198.

Il fut réorganisé par Addington en 1803 sur des bases analogues à celles qu'il possède actuellement. Aboli de nouveau en 1816 il laissa un arriéré de plus de 400 millions. Son impopularité était telle qu'on en brûla solennellement les registres.

A partir de 1816, pendant 25 ans, on n'entendit plus parler de l'*income-tax*. Les recettes qu'on retirait de cet impôt avant son abolition furent remplacées par le paiement d'impôts indirects de consommation ou d'impôts sur les actes : ces sortes d'impôts formèrent presque à eux seuls tout le système financier de l'Angleterre (1). Vers 1840 l'Angleterre traversa une des crises économiques les plus graves que ce pays ait jamais subies. Il parut impossible d'élever le tarif des impôts indirects ou de trouver une nouvelle matière imposable. C'est pourquoi Robert Peel, malgré le mauvais souvenir laissé par l'*income-tax*, et malgré son aversion personnelle pour cet impôt, dut en proposer le rétablissement.

Admis en 1842 pour trois ans, l'*income-tax* fut prorogé en 1845 et en 1848. M. Gladstone, en 1853, le fit proroger jusqu'en 1860. Depuis, il a été prorogé d'année en année d'une manière permanente.

122. — *Caractères de l'income-tax.* — Les hommes d'État qui ont fait établir ou proroger l'*income-tax* jusqu'à ce jour, Pitt, Addington, Robert Peel, Gladstone, lui ont tous conservé le même caractère. Le principe a été et est resté celui d'une taxation égale pour les

(1) Léon Say : *Solutions démocratiques*, t. II, p. 82 et suiv.

différentes sources de revenus, sans se préoccuper de la nature du revenu ou des personnes qui en jouissent. La fixation du taux se fait de la manière suivante : « on prélève un ou plusieurs deniers par livre sterling de matière imposable (1).

L'*income-tax* est un impôt complémentaire. Il procure à l'État un supplément de ressources qui varie suivant les circonstances ; son élasticité rend ces variations faciles : il est entré jusqu'à ce jour dans les ressources générales de l'État pour une part qui a varié entre un dixième et un septième.

C'est en outre un impôt compensateur. Il fournit une compensation aux charges des impôts indirects de consommation qui pèsent surtout sur les classes les moins aisées ; les petits revenus en sont exempts. Dans l'enquête de 1851 sur l'*income-tax*, Stuart Mill disait : « Les petites fortunes concourent à la formation des recettes publiques pour une quote-part disproportionnée et excessive. L'*income-tax* doit rétablir l'équilibre ».

123. — *Division en cédules. Avantages.* — Nous avons dit que les sources du revenu étaient toutes comprises dans cinq cédules. Voici la composition de ces cellules.

A. Revenus fonciers dont la source est dans la propriété du sol (*lands and tenements*).

(1) Le taux le plus haut depuis 1842 a été celui de 1857, un shilling et 4 pence soit 6 fr. 66 p. 100. Pour 1855-56 le taux a été de 8 pence, soit 3 fr. 33 p. 100 du revenu imposable.

B. Revenus des fermiers, ayant sa source dans la possession d'un bail (*fermages*).

C. Revenus provenant de fonds publics (*annuities*).

D. Bénéfices industriels et commerciaux, revenus des valeurs mobilières (*trades, professions, etc.*)

E. Traitements publics et privés et pensions publiques (*public offices, pensions*).

L'établissement des cinq cédules a permis d'obtenir les avantages suivants : « L'impôt n'est plus assis sur l'ensemble du revenu du contribuable, de quelque source diverse que ce revenu provienne; le droit actuel est établi à *la source*, saisissant le revenu entre les mains de la première personne qui le recueille, et laissant l'impôt se répercuter à travers les canaux naturels jusque dans les mains de la personne qui profite du revenu. Au lieu de s'adresser au propriétaire terrien, et aux différentes personnes qui peuvent avoir des droits sur la terre, l'impôt s'adresse à l'occupant, au fermier. Au lieu de s'adresser au créancier, il va droit au débiteur qui paie les intérêts de la créance (1) ». De même les sociétés retiennent aux associés sur les revenus distribués les sommes payées à l'État pour le service de l'impôt. Lorsqu'il s'agit de la rente sur l'État, le Trésor retient le droit. Lorsqu'il s'agit des traitements des fonctionnaires et employés, l'impôt est prélevé par l'État, les administrations

(1) Extrait d'une note de l'administration de *l'impôt sur le revenu* de 1803. Léon Say : *op. cit.* p. 76. — Voy. aussi Joseph Chailley : *Impôt sur le revenu*, p. 140.

ou les patrons. Le revenu est atteint à la source. La perception est facilitée, et l'investigation des pouvoirs publics dans les transactions privées est moins gênante que dans tout autre système.

124. — *Fonctionnement des cédules.* — Voici maintenant quelques détails sur le fonctionnement de chaque cédule.

La cédule A joue le rôle d'un impôt foncier de quotité (1). Des assesseurs locaux, secondant les commissaires de l'*income-tax*, envoient aux fermiers et aux autres personnes qui occupent la terre des formules de déclaration, qui devront indiquer à quel titre ces personnes détiennent le sol. Le revenu à déclarer est déterminé par la valeur des baux des sept années précédant celle de l'évaluation, et à défaut, par la valeur locative présumée. On fait certaines déductions, notamment celle de l'ancienne *land tax* si la terre y est soumise.

La cédule B atteint le revenu des fermiers par voie de *présomption légale*. C'est une exception au principe d'après lequel l'*income-tax* s'attache directement au revenu. Le revenu est estimé en tenant compte des loyers payés aux propriétaires. On le présume de la moitié du prix du bail s'il s'agit d'un fermier anglais, et du tiers s'il s'agit d'un fermier écossais ou irlandais. Un bulletin de déclaration est encore envoyé par l'assesseur local.

(1) Deux autres taxes ; la *house duty* et la *land tax* pèsent encore sur la propriété. Cette dernière taxe a été presque partout rachetée au commencement du siècle.

Ceux qui exploitent leur bien propre doivent d'ailleurs la taxe en vertu de cette cédule aussi bien que ceux qui exploitent le bien d'autrui. Les fermiers paient les deux taxes A et B, mais la taxe A leur est remboursée par le propriétaire.

La cédule C donne lieu à une taxation d'office, effectuée par ceux qui sont chargés du paiement des dividendes et intérêts des fonds publics. La perception de la taxe a lieu par voie de retenue. La déclaration est donc inutile ici. Constatons en passant que l'Angleterre n'a pas été arrêtée par les scrupules qui ont empêché la France d'imposer le revenu de la rente. Nous examinerons plus loin le fondement de l'immunité accordée à nos fonds publics. La question se pose à peu près dans les mêmes termes qu'elle s'est posée chez nos voisins.

La cédule D est celle qui a donné lieu aux attaques les plus vives. Cette cédule destinée à atteindre les revenus industriels et commerciaux, n'équivaut pas seulement à nos patentes. Elle se divise en cinq cases (1) :

I. Profits du commerce et de l'industrie.

II. Revenus professionnels non compris dans une autre cédule.

III. Profits d'une valeur annuelle incertaine.

IV et V. Revenus venant du dehors.

VI. Profits et gains n'étant chargés dans aucune autre cédule.

(1) Y. Guyot : *loc. cit.*, p. 68.

C'est dans cette cédula que sont compris les revenus des valeurs mobilières qui subiraient en France la taxe établie par la loi du 29 juin 1872. Le fonctionnement est à peu près semblable à celui de notre impôt sur le revenu des valeurs mobilières. La détermination du revenu imposable ne se fait pas d'après un mode uniforme. Tantôt, on se règle sur les bénéfices réalisés dans l'année courante. Tantôt, on prend pour base les profits de l'année écoulée (chemins de fer, carrières, forges, etc.). Lorsqu'il s'agit de mines, on considère la moyenne des cinq dernières années. Mais ordinairement, c'est la moyenne des bénéfices réalisés pendant les trois années précédant celle de l'évaluation qui doit servir de base à la déclaration du commerçant, et c'est la moyenne des gains et des émoluments dans la même période qu'il faut considérer quand il s'agit de professions, d'emplois et métiers.

Des déductions sont permises : 1° pour les réparations aux locaux industriels, les achats ou réparations d'instruments, outils ou matières employées ; 2° les créances irrécouvrables (mais non les créances douteuses) ; 3° la diminution de valeur résultant de l'usure des machines. On peut s'abonner à la taxe pour une durée de trois ans, sous certaines conditions.

Pour cette cédula, la déclaration à l'aide de bulletins envoyés aux commerçants et aux industriels est encore le procédé habituel. Mais si ces contribuables tiennent à cacher le chiffre de leurs affaires à leurs concurrents

qui entrent dans les commissions locales, ils peuvent adresser leur déclaration sous pli cacheté au directeur général de l'*income-tax* qui la fait examiner et contrôler par des commissaires spéciaux étrangers à la localité des déclarants.

Enfin, dans la cédule E, le revenu est déterminé par le montant du revenu de l'année précédente, ou par la moyenne des trois années précédentes. Le trésor et les autorités compétentes retiennent la taxe sur le traitement des fonctionnaires et des pensionnés.

Une règle commune à toutes les cédules est l'exemption totale de la taxe pour tous les revenus qui n'atteignent par un chiffre déterminé par la loi. Ce chiffre, qui a varié suivant les besoins du trésor, est aujourd'hui de 150 livres (3,750 fr.) Il y a en outre une déduction de 120 livres (3,000 fr.) sur les revenus inférieurs à 400 livres (10,000 fr.) Cette déduction et cette exemption d'une part, l'uniformité du taux de la taxe d'autre part, voilà les seuls liens qui rassemblent en un faisceau les différents impôts constitués par les cédules de l'*income-tax*.

En résumé, l'Angleterre possède un système général d'impôts sur les différentes sources de revenus. Les valeurs mobilières sont comprises dans ce système ; ce n'est pas une loi spéciale comme en France qui a soumis leurs revenus à la taxe. L'impôt anglais atteint tous les revenus mobiliers, même ceux qui jouissent en France de l'immunité, c'est-à-dire les revenus des fonds

publics, les revenus des créances de toute nature, et les revenus constitués par des traitements et des honoraires. Il n'y a d'exemption qu'en faveur des revenus inférieurs à un taux déterminé.

125. — Critiques. Injustice d'un taux uniforme. — Quel jugement faut-il porter sur l'*income-tax*? On peut dire que ce système, très vanté à l'étranger, a été difficilement supporté par les Anglais. On lui adresse de nombreuses critiques : les deux principales ont été soulevées à propos de la cédule D.

Nous avons vu qu'une taxe uniforme a été perçue jusqu'à ce jour sur les différents revenus. Or le principe de l'égalité proportionnelle dans la taxation des différents revenus est-il bien conforme à la justice? Ne convient-il pas de distinguer entre certains revenus qu'on peut appeler revenus *spontanés*, et d'autres revenus que l'on qualifiera de revenus *industriels*? Les premiers sont ceux que recueille le propriétaire, indépendamment de son propre travail; ils sont le fruit du capital placé et naissent sans le concours du propriétaire qui peut employer ses talents, son travail et son temps comme il lui plaît. Ils n'ont aucun caractère précaire, ils sont permanents et certains. Les revenus *industriels*, au contraire, provenant, soit du commerce, soit de l'industrie, soit de l'exercice d'une profession, soit des appointements des fonctions, ne sont acquis qu'au prix d'efforts personnels, et absorbent toute l'activité de celui qui les recueille. Ils ont un caractère passager, ils sont

soumis à mille chances de pertes, et le travailleur doit en épargner une partie, s'il veut assurer la sécurité de ses vieux jours.

Ces considérations développées par Stuart Mill ont reçu en 1861 l'adhésion d'hommes considérables comme M. Hubbard, gouverneur de la banque d'Angleterre, et le Docteur William Forr, directeur général de la statistique. Elles se sont traduites en projets de réforme tendant à traiter plus favorablement les revenus de la dernière catégorie. Un mouvement d'opinion s'est donc manifesté pour imprimer à l'*income-tax* un caractère plus personnel. Il resterait un impôt complémentaire, mais il deviendrait de plus en plus compensateur.

126. — *Critiques (suite). La déclaration et ses inconvénients. Conclusion.* — A côté de cette critique de principe, la cédule D a suscité de tout temps, par son organisation même, de vives protestations. Cette cédule oblige les commerçants à déclarer leurs bénéfices. Mais c'est souvent chose fort délicate pour le commerçant lui-même que la constatation du bénéfice annuel. On sera obligé de s'en remettre à sa bonne foi, si l'on ne veut pas recourir aux procédés de la plus odieuse inquisition. Dès lors l'*income-tax* devient, suivant le mot de Stuart Mill, un *impôt sur la conscience* plutôt que sur le revenu.

Obligé de choisir entre sa conscience et ses intérêts, le contribuable sera dans une situation pénible, et la voix de la conscience ne sera pas toujours la plus forte. « Par le fait de cet impôt, dit Mac-Culloch, une grande

immoralité s'est introduite dans les classes industrielles et commerciales : on y a pris l'habitude du mensonge et de la déloyauté ». En veut-on une preuve ? Voici l'aveu d'un fonctionnaire du service de l'*income-tax* : journallement des restitutions anonymes sont faites au Trésor. « Nous avons reçu récemment de cette façon 10,000 livres d'une seule personne à la fois (250,000 fr.) et en 1865 une autre personne nous avait restitué 13,000 livres (325,000 fr.), pour dissimulations de revenus ». De son côté, M. Leone Lévi écrivait en 1874 : « Tout récemment, par suite d'une démolition de maisons dans un district par le *Metropolitan Board of Works* les commissaires de l'*income-tax* découvrirent, d'après les demandes d'indemnités, que les revenus réels d'un grand nombre de personnes étaient de beaucoup supérieurs au montant déclaré, et commencèrent très à propos des poursuites contre elles. Tandis que leurs revenus déclarés s'élevaient ensemble à 73,000 livres, le total découvert fut 171,370 livres, montrant ainsi un excès de 97,728 livres, ou 130 p. 100. Et il n'y avait pas moins de 40 p. 100 de ces contribuables qui avaient déclaré de moindres revenus ».

Il serait facile de multiplier ces exemples. L'indiscrétion des procédés d'investigations est également un grand sujet de plainte. Le major Reed déclare que les commerçants trop taxés aiment mieux subir l'injustice de la taxation plutôt que de recourir à un appel qui révélerait leur situation. Si elle est prospère, cette révélation leur

attirerait des concurrents. Si elle est mauvaise, elle ruinerait leur crédit. Et il cite des cas dans lesquels, pour maintenir ce crédit, des commerçants ont dû déclarer des bénéfices doubles de leurs bénéfices réels.

Que répondent les partisans de l'*income-tax* ? Peu de chose. Ils invoquent des arguments comme celui-ci, que nous trouvons dans un article du *Times* du 18 janvier 1873. La taxe est inquisitoriale c'est vrai, mais aux États-Unis on subit sans se plaindre une taxe bien plus inquisitoriale encore ! — Parmi les remèdes proposés, un seul paraît bien efficace. Il faut convenir que c'est un remède radical : il consiste dans la suppression pure et simple de la cédule D, demandée notamment par le professeur Leone Levi.

Malgré ces inconvénients, il faut avouer que l'opinion moyenne en Angleterre est favorable à l'*income-tax* ; cet impôt restera sans doute la pierre angulaire de l'édifice fiscal dans ce pays. En 1884-85 il a produit 12,192,465 livres (304,817,000 fr.) soit 14 p. 100 du total du budget anglais. En France nos taxes directes forment 15 p. 100 du total du budget (1).

§ II

L'impôt sur la richesse mobilière en Italie (2).

127. — Historique.

128. — Caractères et organisation de cet impôt. Cédules.

(1) Y. Guyot, *loc. cit.* p. 69.

(2) Joseph Chailley, *op. cit.* p. 218. — Léon Say, *op. cit.* t. II, p. 146. — Y. Guyot, Rapport cité, p. 101.

129. — Conclusion.

127. — *Historique.* — Cette nation a adopté en 1864 un système d'impôts analogue à l'*income-tax* et qui a pris le nom d'*impôt sur la richesse mobilière*. La pensée qui a inspiré le législateur italien a été surtout une pensée politique, au moins à l'origine. Il a espéré contribuer à l'unification du royaume, en réunissant en une seule les différentes taxes mobilières qui étaient perçues dans les anciens États d'Italie. L'esprit particulariste a d'ailleurs rendu difficile l'accomplissement de cette réforme. De 1863 à 1877 il a fallu remanier presque chaque année l'impôt sur la richesse mobilière. Quatorze lois successives, suivies chacune de décrets ou de règlements, sont un témoignage des tâtonnements par lesquels on a dû passer. La patience et la persévérance du législateur italien n'ont pas été rebutées par ces obstacles. La loi du 24 août 1877 présentée par M. Depretis fonctionne aujourd'hui d'une manière satisfaisante.

128. — *Caractère et organisation de cet impôt. Cédules.* — Comme en Angleterre, la division en cédules a été admise, mais cette division joue un rôle bien différent. Les revenus immobiliers ne figurent dans aucune cédule. Ils sont atteints par deux impôts fonciers. Un impôt de quotité frappe les habitations. Un impôt de répartition atteint la propriété immobilière. Ce dernier impôt établi sur un cadastre vient d'être réorganisé par une loi du 1^{er} mars 1886. Cette loi a pour but d'en assurer la péréquation, qu'on avait eu la pensée d'obtenir, à un cer-

tain moment, par l'assujettissement des revenus fonciers à l'impôt sur le revenu, comme en Angleterre.

Les revenus mobiliers ne sont pas soumis à une taxe uniforme. Leur nature, leur origine, leur durée probable sont pris en considération, contrairement au système anglais. La taxe a donc un caractère beaucoup plus personnel : elle n'atteint pas d'une même manière les sources de produit, indépendamment de la jouissance qu'on en retire ; la situation du contribuable entre en compte pour fixer le taux du prélèvement à opérer sur ses revenus. L'impôt introduit dans un but politique, a donc pris par la suite un caractère économique. La composition et la taxation des cédules, qui sont au nombre de cinq, ont été inspirées par ces considérations.

La cédule A comprend les revenus fixes des rentes et des créances, ces revenus qui sont à la fois *spontanés et permanents*. Ils sont imposés à leur valeur intégrale. Les revenus des fonds publics sont soumis à l'impôt comme en Angleterre et sont rangés dans cette cédule.

La cédule B comprend les revenus *temporaires mixtes* à la formation desquels concourent à la fois le capital et le travail de l'homme (industrie, commerce). Ils paient la taxe sur les $\frac{6}{8}$ de leur valeur.

La cédule C se trouve composée des revenus *simplement temporaires*, provenant du travail de l'homme sans intervention de capital (comme les revenus des professions libérales, des arts, des métiers) et certains autres revenus taxés aux $\frac{5}{8}$ de leur valeur.

Dans la cédule D figurent les revenus constitués par des pensions, traitements, allocations accordées par l'État, les provinces et les communes. Ils sont taxés aux $\frac{4}{8}$ de leur valeur.

On tient compte pour ces derniers revenus de la nécessité où se trouvent ceux qui en jouissent d'amortir pour se constituer un fonds d'épargne.

Enfin les revenus des colons partiaires ou métayers forment une catégorie à part. Ils sont évalués *par présomption*, parce qu'on n'a pas trouvé moyen de les atteindre directement. Ils sont soumis à 5 p. 100 du principal de l'impôt foncier payé par le propriétaire si cet impôt dépasse 50 livres. Autrement, ils profitent de l'exemption. Le système italien revient donc à ceci : le taux de l'impôt est le même pour tous les revenus, mais le revenu imposable n'est constitué en certains cas, que par une fraction du revenu total. On a voulu favoriser les revenus du travail et les revenus précaires. C'est la consécration légale des théories anglaises que nous avons examinées. L'impôt a ainsi un certain caractère progressif : on obtient le même résultat que par l'application d'un tarif variable, et gradué de façon à ménager les revenus les plus intéressants.

Établi en 1864 comme impôt de répartition dans le but de faciliter l'établissement des rôles, grâce au contrôle que les cointéressés exercent les uns sur les autres avec ce mode de taxation, l'impôt sur la richesse mobilière est aujourd'hui un impôt de quotité. Le recou-

virement s'opère soit au moyen de rôles établis d'après la déclaration des contribuables, soit au moyen de retenues. Ce dernier mode est employé pour les traitements, les pensions et les rentes sur l'État.

Des immunités ou des modérations sont accordées aux revenus *taxés par voie de rôle*. Les revenus imposables des cédulas B, C, D, ainsi taxés, qui ne dépassent pas une valeur de 400 livres (soit seuls, soit cumulés avec d'autres revenus mobiliers ou fonciers) sont exempts de l'impôt. Des modérations d'impôts pour les revenus peu élevés sont accordées par la loi, et calculées au moyen d'un mécanisme compliqué. — Recouvré *par voie de retenue*, l'impôt n'admet aucune exemption, sauf celle des $\frac{1}{8}$ de la valeur imposable, accordée aux fonctionnaires et employés.

129. — Conclusion. — Par les détails de son organisation, l'impôt sur la richesse mobilière en Italie ressemble assez à l'*income-tax* anglais. C'est un impôt complémentaire. Il fournit au Trésor des ressources considérables. Le dernier budget des recettes ordinaires d'Italie s'est élevé à 1,365 millions. Les impôts directs (impôt foncier, impôt sur les bâtiments et impôt sur la richesse mobilière) y ont figuré pour 395,364,000 fr. et parmi ceux-ci, l'impôt sur la richesse mobilière pour 204,120,000 fr. Cet impôt direct a donc fourni environ 12 et demi p. 100 du budget total (1).

Mais le taux de l'impôt sur la richesse mobilière en Ita-

(1) Voici les chiffres indiqués par M. Yves Guyot, *Rapport*

lie est beaucoup trop élevé. Les revenus les plus frappés ne paient pas moins de 13.20 p. 100 ! Tout le monde est d'accord pour trouver ce taux excessif et il faut s'attendre à le voir réduit à un chiffre plus raisonnable dès que la situation financière du pays le permettra.

§ III.

L'impôt des classes et l'impôt sur le revenu en Prusse (1).

130. — Particularités de l'impôt sur le revenu dans les États allemands.

131. — Historique de l'impôt sur le revenu en Prusse.

132. — Organisation actuelle. Projet d'impôt sur les produits des capitaux.

133. — Commission de taxation.

134. — Conclusion.

130. — *Particularités de l'impôt sur le revenu dans les États allemands.* — L'impôt sur le revenu existe dans les divers États d'Allemagne, mais il ne constitue pas un impôt impérial (2). L'organisation n'est pas la même dans

cité, p. 101, pour l'année financière finissant le 30 juin 1886:

Total du budget des recettes ordinaires : 1,365 millions.

Impôt foncier	125 644 000 fr. »
Impôt sur les bâtiments	66 200 000 »
Impôt sur la richesse mobilière	204 120 000 »

Total des impôts directs : 395 964 000 »

(1) Léon Say : *op. cit.* t. II, p. 184. — Y. Guyot : *Rapport cité*, p. 84.

(2) Des impôts indirects constituent les ressources de l'empire, de même qu'ils constituent les ressources de la confédération en Suisse et aux États-Unis. Un impôt impérial sur le revenu est actuellement proposé en Allemagne.

tous les États, mais on s'inspire des mêmes principes, et les différents systèmes ont un tel air de famille qu'il suffit d'en connaître un seul pour se faire une idée des autres.

Deux caractères principaux donnent aux systèmes allemands une physionomie particulière et les distinguent des impôts sur les revenus appliqués par les autres nations. Le principe dont on s'inspire, c'est qu'il faut tenir compte aussi exactement que possible de la situation personnelle du contribuable ; le procédé que l'on emploie pour déterminer la taxe qu'il devra subir, est l'estimation de son revenu par des commissions de taxation.

Ces deux particularités se rencontrent en Prusse. Une organisation spéciale des impôts directs permet de régler la charge de l'impôt suivant la situation personnelle de celui qui le paie. On connaît dans ce pays deux sortes d'impôts directs. Les uns qui ont un caractère *réel*, tels que l'impôt foncier, l'impôt sur les maisons, les patentes, sont en quelque sorte prélevés *sur le revenu brut*. Ils atteignent les produits à leur source, indépendamment des jouissances qu'ils procurent, sans tenir compte des charges, des engagements, des dettes de celui qui les recueille. Au contraire, une deuxième sorte d'impôt direct, tient compte de toutes ces circonstances : c'est l'impôt *personnel* sur le revenu, qui vient se superposer aux premiers impôts. Un commerçant ne peut connaître son revenu net qu'après avoir déduit toutes ses charges, des bénéfices qu'il a réalisés. La patente figure au nombre de ces charges et doit être défalquée avec elles. Le re-

venu net qui lui restera après ces déductions subira l'impôt personnel sur le revenu. Cette superposition de deux catégories d'impôts directs ne se rencontre pas en Angleterre ou en Italie. Le revenu est atteint à sa source et si l'on tend à rendre l'impôt de plus en plus personnel, on cherche à atteindre ce but par les procédés que nous avons indiqués et qui n'ont rien de commun avec le système allemand.

131. — *Historique de l'impôt sur le revenu en Prusse.*
— C'est en 1820 que furent jetées en Prusse les premières bases de l'impôt sur le revenu, pour réaliser des promesses de réformes égalitaires faites à la nation, au cours des guerres du commencement de ce siècle. On établit sous le nom d'impôt des classes (*Klassensteuer*) une sorte de capitation graduée. Les contribuables furent rangés dans quatre classes suivant leur condition sociale, révélée par des indices extérieurs comme l'état ou la profession ; chaque classe fut divisée en trois degrés. L'impôt des classes payé par famille ou par ménage était perçu au moyen de rôles dressés par des fonctionnaires : la catégorie la moins élevée payait 1/2 thaler (le thaler est de 3 fr. 75) ; la catégorie la plus élevée subissait une taxe de 144 thaler (environ 550 fr.). Ce dernier chiffre constituait une charge peu élevée pour les grandes fortunes. En outre, 321 villes avaient été soumises aux droits de *mouture* et d'*abattage*, sorte d'octroi sur le pain et sur la viande, et ces droits remplaçaient pour elles l'impôt des classes. Les riches qui ve-

naient habiter ces villes payaient encore moins que dans les régions où l'impôt des classes les frappait : les pauvres au contraire payaient davantage. Au lieu d'un demi thaler, une famille de 4 ou 5 personnes pouvait subir une charge s'élevant à 30 ou 35 fr.

Ces inconvénients suscitérent un mouvement d'opinion qui se traduisit par des projets de réforme, et qui aboutit à une sérieuse transformation du système en 1851.

L'impôt des classes fut conservé pour les revenus inférieurs à 1,000 thalers (3,750 fr.), mais on remania les classes et le taux de la capitation graduée qui varia désormais entre 3 fr. 75 et 90 fr. — Au-dessus de 1,000 thalers, on établit l'*einkommen-steuer*, c'est-à-dire l'impôt sur le revenu. Les contribuables furent distribués en trente classes et payèrent un impôt uniforme d'environ 3 pour 100. Ils étaient placés dans chacune des classes par une commission chargée d'estimer leurs revenus; le système de la déclaration ne fut pas admis. Tous les individus d'une même classe paient le même impôt et l'on ne tient pas compte de leur condition sociale. Les impôts de mouture et d'abattage étaient maintenus dans 83 villes.

132. — *Organisation actuelle.* — Enfin, en 1873, l'impôt des classes est devenu à son tour un impôt sur les petits revenus. Il est perçu, d'après le revenu présumé et constitue un impôt de répartition, on a formé 12 degrés : les sommes à payer varient de 3 à 72 marks (le mark vaut 1 fr. 25). Des exemptions et des modérations de ta-

rif, dont le chiffre a été augmenté à différentes reprises, ont été accordées aux revenus des dernières classes. En 1873, le revenu imposable commençait à 420 marks. Une loi de 1883 a affranchi de l'impôt des classes le revenu inférieur à 900 marks, et un projet de loi qui n'a pas encore abouti, entraînerait l'exemption de tous les revenus inférieurs à 1,200 marks (1,500 fr.).

Les contribuables soumis à l'*einkommen-steuer* ont également profité de modérations dans les classes inférieures. Mais, en 1873, on a par contre abrogé une règle antérieure d'après laquelle l'impôt sur le revenu ne pouvait constituer, pour la classe la plus élevée, une charge supérieure à 7,200 thalers. Les droits de mouture et d'abatage ont été partout remplacés, à cette date, par l'impôt sur le revenu.

Pour faire face aux diminutions de recettes qui résulteraient des nouvelles exemptions et modérations qu'il a proposées dans ces dernières années, le gouvernement a soumis et doit soumettre de nouveau au Landtag un projet d'impôt sur les produits des capitaux mobiliers. Les capitalistes paieraient en sus de l'impôt sur leur revenu général, une taxe nouvelle sur les produits des capitaux (*capital-renten-steuer*), par analogie avec les impôts réels sur la terre, sur les maisons, et avec les patentes qui se paient comme nous l'avons vu indépendamment de l'impôt sur le revenu. C'est sous l'influence des propriétaires fonciers, des agriculteurs et du parti socialiste, qu'a été élaboré ce projet. Le

taux serait de 2 p. 100. Certaines exemptions seraient accordées comme dans l'impôt actuel sur le revenu. Le nouveau projet contient une curieuse assimilation entre les êtres moraux et les personnes physiques. Les sociétés seraient soumises à l'impôt des patentes : elles paieraient en outre l'impôt sur leurs revenus comme les personnes naturelles, indépendamment de l'impôt sur le revenu payé d'autre part par les associés.

133. — *Commissions de taxation.* — Nous avons dit que l'impôt sur le revenu était recouvré au moyen de rôles, établis par des commissions qui procèdent à l'estimation des revenus. Les commissions fonctionnent par circonscriptions administratives, et les membres de chacune d'elles sont désignés par les représentants élus de la circonscription administrative supérieure.

Les commissaires s'engagent au secret par serment. Il y a deux sortes de commissions. Les unes, plus rapprochées des contribuables, dressent les rôles à l'aide de renseignements demandés aux patrons, aux corps municipaux, aux régisseurs des terres seigneuriales. Le contribuable peut être entendu à titre de renseignements. Lorsqu'on lui a communiqué sa cote, il peut dans un certain délai, soumettre les réclamations qu'il aurait à produire, à des commissions du 2^{me} degré, devant lesquelles il sera tenu de faire sa déclaration et de produire les justifications qui lui seront demandées. Il s'expose d'ailleurs à une amende s'il ne réussit pas à faire admettre ses réclamations. Dans certains cas, les rôles doivent en

outre être approuvés par les autorités administratives proprement dites, bourgmestres des villes, échevins, qui forment alors un 3^me degré de juridiction.

134. — Conclusion. — Ainsi le contribuable est soumis en Prusse à un impôt général sur ses revenus nets, quelle que soit la source de ces revenus et l'estimation est le procédé employé pour établir la cote de l'impôt. Parallèlement à l'impôt sur le revenu, diverses sources de produits donnent lieu à un impôt direct réel. Les produits de la propriété bâtie ou non bâtie, les produits des capitaux engagés dans le commerce paient cet impôt : il est question de l'étendre en outre aux produits de capitaux mobiliers, sous l'empire des préoccupations que nous avons indiquées. Théoriquement cette innovation viendrait combler une lacune dans le système fiscal des impôts.

§ IV

Législations diverses. Impôt sur le capital. Impôt progressif.

135. — Impôt sur le capital.

136. — Impôt progressif : application mitigée par le système dégressif.

135. — Impôt sur le capital. — L'impôt sur le revenu est encore appliqué, sous différentes formes, dans beaucoup d'autres pays (1). Les trois modes d'application qui

(1) Notamment en Autriche-Hongrie, où l'impôt porte comme en Angleterre et en Italie sur les différentes sources de revenu classées par catégories. Mais le procédé de taxation consiste comme en Allemagne dans l'estimation, et la déclaration ne joue qu'un rôle secondaire.

viennent d'être analysés nous ont paru offrir les types les plus intéressants. Nous y trouvons des éléments de comparaison suffisants pour pouvoir apprécier maintenant le système français. Quelques nouvelles indications nous paraissent pourtant nécessaires.

Indépendamment de l'impôt sur le revenu proprement dit, il existe une autre forme d'impôt destiné également à atteindre les facultés du contribuable. L'impôt sur le capital, pratiqué soit seul, soit concurremment avec l'impôt sur le revenu par différents pays (Suisse, États-Unis), a le même but que l'impôt sur le revenu. C'est toujours avec la partie libre de son revenu que, dans un système bien établi, le contribuable doit payer la taxe. « Il n'y a qu'une question en jeu : il s'agit de savoir quelle est l'assiette de l'impôt la meilleure, la plus facilement constatable ; celle qui peut provoquer le moins de vexations pour le contribuable, et le plus de sécurité pour le fisc (1) ».

Et comme le revenu est chose fugace et complexe, comme il est difficile de l'atteindre avec précision, l'impôt sur le capital peut paraître préférable. Des cantons suisses, des états particuliers des États-Unis d'Amérique ont introduit dans leur législation l'impôt assis sur le capital. Cet impôt porte sur les capitaux fixes, c'est-à-dire sur les capitaux réalisés : il atteint la propriété tangible et visible : les terres, les maisons, et tous les objets mobiliers par nature qui ne sont pas

(1) Y. Guyot : *Rapport cité*, p. 177.

atteints dans les systèmes d'impôts sur le revenu, parce qu'ils ne sont productifs que d'agrément. La taxe peut porter sur la valeur réelle ; souvent on fait des déductions spéciales pour les instruments de travail, les animaux, etc. Le mécanisme de l'impôt varie suivant les pays. Constatons que, dans ce système, les revenus des valeurs mobilières ne sont pas atteints d'une manière spéciale. Les sociétés acquittent toutes les charges qui incombent à leur capital imposable : terres, maisons, matériel d'exploitation, etc. Mais la répartition du revenu entre les associés n'est l'occasion d'aucun nouveau droit. Ceux-ci ont subi la charge de l'impôt, par cela seul que les revenus distribués ont été diminués du montant de l'impôt prélevé sur la société ; le trésor ne leur demande rien de plus en leur qualité d'associé.

136. — *Impôt progressif. Application mitigée par le système dégressif.* — Dans les théories émises à propos de l'impôt sur le revenu, on a parfois soutenu que cet impôt devrait être *unique* et *progressif*. Nulle part cet impôt n'est appliqué comme impôt unique. Le système de l'impôt unique se heurte à de telles difficultés d'application que nulle part non plus on ne l'a formulé sous forme de projet de loi, destiné à introduire à brève échéance ce système dans la pratique.

Au contraire les partisans de l'impôt progressif ont obtenu dans certains pays une application partielle de leur principe. Il ne s'agit pas sans doute d'une *progression mathématique*, tendant à l'absorption plus ou moins

rapide du revenu par l'impôt, mais seulement d'une *progression modérée*, établie de manière à ne soumettre au taux maximum de l'impôt que les gros revenus, ou ceux qui par leur nature méritent le moins de ménagements.

Nous avons vu qu'en Italie une partie seulement des revenus précaires, ou des revenus provenant du travail, est considérée comme revenu imposable. En taxant seulement les $\frac{6}{8}$, les $\frac{5}{8}$, les $\frac{4}{8}$ de ces revenus, on obtient le même résultat que si l'on avait admis l'abaissement du taux de l'impôt à leur égard.

Ailleurs, une déduction analogue est opérée lorsqu'il s'agit d'établir le revenu imposable, mais au lieu de considérer la nature du revenu c'est son importance qui lui vaut un traitement plus ou moins favorable. Ainsi dans le canton de Zurich un revenu réel de 50,000 fr. correspondra à un revenu imposable de 45,400 fr., un revenu réel de 10,000 fr., à un revenu imposable de 5,500 fr., et un revenu réel de 600 fr., à un revenu imposable de 20 fr. D'ailleurs aucun revenu n'est taxé à plus de 8 p. 100 (1). Dans le canton de Berne au contraire le revenu imposable équivaut au revenu réel, mais les revenus favorisés paient un ou deux pour cent de moins que les revenus non favorisés : ici, c'est le taux qui varie.

(1) Le système de Zurich se trouve fort bien exposé dans le livre de M. Denis, *L'Impôt sur le revenu*. L'auteur est allé étudier cet impôt pour le compte du gouvernement Belge.

Onze cantons suisses appliquent l'impôt progressif suivant l'une ou l'autre méthode. Presque tous appliquent d'ailleurs simultanément l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le capital. Des États de l'Allemagne du Sud connaissent l'impôt progressif, établi d'après les mêmes principes. Il en sera de même en Prusse si les projets du gouvernement sont admis. Ce mode de progression mitigée, avec un maximum que le taux de l'impôt ne doit pas dépasser, est connu sous le nom de *système dégressif*.

SECTION II.

SYSTÈME GÉNÉRAL DES IMPÔTS DIRECTS FRANÇAIS.

137. — *Œuvre de la Constituante. L'impôt payé par le contribuable en raison de ses facultés. Bases réelles de l'impôt.*

138. — Revenus fonciers. L'impôt foncier.

139. — Revenus mobiliers. Contribution personnelle et mobilière.

140. — Revenus commerciaux et industriels : les patentes.

141. — Revenus divers : loi du 29 juin 1872.

137. — *Œuvre de la Constituante. L'impôt payé par le contribuable, en raison de ses facultés. Bases réelles des impôts directs.* — Le système financier que nous possédons actuellement date de 1789. L'une des principales réformes de l'Assemblée constituante consista à mettre un terme à la confusion des taxes de l'ancien régime (tailles, vingtième, dîme, capitation, corvées) et à leur substituer un ensemble d'impôts dont la perception fut à la fois plus facile et plus équitable.

La pensée qui la guida dans son œuvre nous est révélée par l'un de ses orateurs dans la séance du 16 septembre 1790 « l'Assemblée veut une juste répartition et surtout l'oubli en fait d'impôts de toute classification de citoyens... afin que chacun paie *en raison de ses facultés* et non plus comme ci-devant, sur des tarifs dont les bases, en partie appuyées sur les conditions et l'état des personnes, présentaient, à chaque cas particulier, une application de la loi contraire à l'esprit qui aurait dû la dicter » (1).

Elle s'inspira de la règle indiquée dès 1577 par Jean Bodin dans sa *République*. « Les charges devraient être *réelles* et non *personnelles*, afin que le riche et le pauvre, le noble et le roturier, le prêtre et le laboureur paient les charges des terres taillables. »

Égalité dans les charges, et suppression de tout arbitraire par le caractère *réel* de l'impôt, tel fut le but poursuivi. Évaluation directe partout où elle est possible ; dans les autres cas, présomption légale tirée des phénomènes extérieurs dans lesquels l'expérience a permis de reconnaître la manifestation la plus certaine de la fortune, tels furent les moyens qui parurent propres à réaliser ce but.

(1) Ce principe, que l'impôt doit être supporté par tous les citoyens, *en raison de leurs facultés*, a été affirmé dans l'art. 13 de la *Déclaration des Droits de l'Homme*, dans les constitutions de 1793 et de l'an III, dans les chartes de 1814 et 1830 et dans la constitution de 1848. Il n'est aujourd'hui contesté par personne.

Notre système de contributions directes a été en quelque sorte créé tout d'une pièce. Tous les revenus furent atteints à quelques mois d'intervalle : revenus fonciers par la loi du 1^{er} déc. 1790, revenus mobiliers par la loi du 13 janv. 1791, revenus commerciaux et industriels par celle du 2 mars 1791.

138. — *Revenus fonciers. L'Impôt foncier.* — L'évaluation directe a servi de base à l'établissement de l'impôt foncier. D'après la loi de 1790, cet impôt doit être réparti par égalité proportionnelle sur toutes les propriétés foncières à raison de leur *revenu net*, sous la réserve de certaines déductions prévues par la loi. Le revenu imposable doit être obtenu au moyen d'un calcul fait sur un nombre d'années déterminé. La loi du 3 Frimaire an VII, qui est encore aujourd'hui la loi fondamentale de l'impôt foncier, a reproduit ces règles. — C'est en considérant la *valeur locative* du sol que l'on est arrivé à connaître le revenu net.

Dès 1791 on se préoccupait de la confection d'un cadastre. Commencées en 1813, en vertu de la loi du 15 septembre 1807, les opérations cadastrales n'ont été terminées qu'en 1850. On a ainsi obtenu une description des propriétés qui a permis d'établir avec précision les rôles de l'impôt. Mais la fixité des évaluations cadastrales a produit des conséquences fâcheuses. Les parcelles figurant au cadastre ont subi bien des variations dans leur rendement depuis l'évaluation, et, en fait, l'égalité proportionnelle de la répartition, dési-

rée par le législateur, est loin d'avoir été réalisée (1).

Le caractère d'impôt de répartition attribué dès l'origine à l'impôt foncier lui a été conservé depuis. C'est un obstacle à la proportionnalité exacte de la taxation.

L'impôt foncier apparaît donc comme un impôt réel sur une source de produits, c'est-à-dire sur la parcelle de terre cadastrée et numérotée ; la taxe atteint chaque parcelle en tenant compte de son revenu approximatif.

139. — *Revenus mobiliers. La contribution personnelle et mobilière.* — Parallèlement à l'impôt sur la propriété foncière, la Constituante établit, le 18 février 1791, la contribution personnelle et mobilière, en vue d'atteindre les revenus mobiliers.

L'Assemblée nationale était partie de ce principe que, si les revenus mobiliers devaient contribuer à l'impôt, ils ne devaient pas cependant être soumis à une déclaration ; que cet impôt devait, comme l'impôt foncier être réel et non personnel ; elle pensa qu'il n'y avait pas de meilleur moyen pour juger la faculté mobilière d'un contribuable que le taux de son loyer. On se loge généralement d'autant mieux que l'on est plus riche. Le loyer a pu être considéré en quelque sorte comme un thermomètre servant à indiquer la fortune mobilière.

(1) Des enquêtes ont révélé les inégalités les plus fâcheuses. Ainsi, tandis que la Corse paie 0,95 p. 100 de son revenu net imposable, l'Aude, 2,50 p. 100, la Haute-Savoie, 3,58 p. 100, on constate que les Hautes-Alpes paient 7,21 p. 100 ! Voy. *Rapport cité*, Y. Guyot, p. 45.

Pour éviter tout double emploi, la taxe n'atteignait que les locaux des habitations, les autres étant frappés par la patente. En outre, les facultés des propriétaires fonciers étant déjà atteintes par l'impôt foncier, on les autorisa à produire la quittance de leur contribution foncière, pour en faire déduire le montant, de l'impôt personnel et mobilier (1).

Pour établir un rapport aussi exact que possible entre l'habitation et la fortune, le législateur, tout en faisant prédominer le caractère réel de la taxe tenait compte de certaines situations personnelles ; par exemple il faisait bénéficier d'atténuations les pères de famille, les manouvriers et d'autres contribuables dans une situation digne d'intérêt.

En outre, des classes avaient été établies pour évaluer le revenu suivant la graduation du taux du loyer. Une taxe représentant la valeur de trois journées de travail, une taxe sur le nombre des chevaux et des domestiques et une retenue sur les salaires et les traitements publics (loi du 3 niv. an VII) complétaient le système.

Après bien des tâtonnements et des expériences infructueuses pour atteindre avec précision la fortune mobilière (2), l'impôt personnel et mobilier a pris sa forme

(1) Une taxe supplémentaire, sous le nom de cote d'habitation, était d'ailleurs superposée à l'impôt foncier et à l'impôt mobilier. Elle atteignait donc à la fois les deux sortes de revenus, atteintes chacune par une contribution spéciale.

(2) Notamment l'expérience malheureuse des *Jurys d'équité* institués par la loi du 14 thermidor an V.

actuelle. C'est un impôt de répartition. La contribution personnelle et mobilière a seule subsisté : la taxe somptuaire et la retenue sur les traitements ont disparu en 1806 (loi du 24 avril). Les propriétaires fonciers paient la contribution mobilière sans déduction de l'impôt foncier. Mais l'on peut dire cependant que cette contribution est restée un impôt sur un signe extérieur de la richesse, c'est-à-dire sur le loyer d'habitation. C'est le seul impôt qui atteint d'une manière générale tous les revenus mobiliers ; d'ailleurs il ne les atteint pas exclusivement, puisqu'il affecte en outre les revenus fonciers, en sus de la contribution foncière.

140. — *Revenus commerciaux et industriels. La contribution des patentes.* — La loi du 2 mars 1791 établit un troisième impôt direct : l'impôt des patentes. Cet impôt fut le rachat des corporations et des jurandes de l'ancien régime. Il représenta l'une des formes de l'impôt mobilier, et fut assis sur la valeur locative de l'habitation, des boutiques, magasins et ateliers.

Supprimé par la Convention (21 mars 1793), comme faisant double emploi avec l'impôt mobilier, il fut rétabli le 6 fructidor an IV et basé sur la combinaison d'un droit fixe et d'un droit proportionnel au loyer. La loi du 25 avril 1844 et celle du 23 juillet 1880 ont remanié son assiette qui a maintenant une triple base : nature de l'industrie, importance de la population, et montant des valeurs locatives. C'est un impôt de quotité.

Comme le fait remarquer M. Léon Say, « on n'a pas

eu la prétention d'établir un impôt proportionnel aux bénéfices, mais quelque chose comme une capitation graduée en raison des bénéfices probables (1) ». L'impôt des patentes est donc resté un impôt sur les signes extérieurs de la richesse industrielle (2).

141. — *Revenus divers. La loi du 29 juin 1872. Son but.* — Tel était le système général des impôts directs français, au moment où le législateur de 1872, pressé par une impérieuse nécessité, dut créer de nouvelles taxes pour faire face aux besoins du moment.

Une contribution foncière, établie par voie d'évaluation directe, frappait les revenus des propriétés bâties et non bâties. Une contribution personnelle et mobilière atteignait les mêmes revenus, et en outre les revenus mobiliers, qui seuls l'avaient subie à l'origine. Les revenus des capitaux mobiliers n'étaient soumis à un impôt spécial que dans un seul cas : lorsqu'unis au travail et engagés dans le commerce ou l'industrie, ils supportaient le fardeau des patentes.

(1) Léon Say : *Solutions démocratiques de la question des impôts*, t. I, p. 53.

(2) Nous ne dirons qu'un mot de notre quatrième impôt direct : l'impôt des portes et fenêtres. Cet impôt a été établi par la loi du 4 frim. an VII comme supplément à l'impôt mobilier. Il est exigible du propriétaire, mais une fiction légale le met à la charge des locataires. Il se présente donc comme une augmentation de la cote mobilière. Son établissement a été justifié en ces termes par le rapporteur de l'an VII. « Il faut de l'argent et il ne faut pas augmenter la charge des contributions indirectes ». Le même motif explique le maintien d'une taxe qu'on a qualifiée avec raison d'impôt sur l'air et la lumière.

Nous avons dit dans quelles circonstances fut votée la loi du 29 juin 1872. Le principe d'un impôt général sur le revenu venait d'être condamné. Toutes les dispositions du projet Casimir Périer, destinées à atteindre certains revenus à l'aide de la déclaration des contribuables, se heurtaient également à l'invincible répugnance de l'Assemblée (1). Au contraire, un courant d'opinion tendant à faire cesser la situation favorable des capitaux mobiliers s'était manifesté dès les premiers jours. Les exigences de la situation finirent par dominer toutes les autres considérations, et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières fut introduit dans notre législation (2).

(1) Indépendamment des objections suscitées par le système de la déclaration, une autre objection touchait particulièrement l'Assemblée. « Nous avons, disait M. Teisserenc de Bort, dans la séance du 22 décembre 1871, *notre impôt sur le revenu cadre complet et élastique*, qui comprend une série d'impôts spéciaux, en quelque sorte professionnels, sur les fonds productifs : la terre, le commerce, les manufactures, et une contribution générale sur tout l'ensemble des revenus ; l'impôt mobilier et celui des portes et fenêtres... Ce serait donc une *insigne folie* lorsque nous avons sous la main une institution si bien organisée, de vouloir lui substituer, *ou lui superposer* une institution étrangère qui puise aux mêmes sources. » *J. off.* 1871, p. 3,197. M. Thiers tenait le même langage.

(2) Dans cette courte analyse du système général de nos impôts directs, nous avons considéré les revenus fonciers, mobiliers, commerciaux et industriels, comme atteints par la contribution sans nous préoccuper de la question de l'incidence de l'impôt. Nous avons en vue le but poursuivi par le législateur lorsqu'il a établi chacune de ces contributions. Mais, en fait, il arrive souvent que ce n'est pas la personne dont les revenus sont visés qui supporte définitivement la charge de l'impôt. Il nous est d'ailleurs impossible de nous étendre sur cette question, malgré l'intérêt qu'elle présente. — Nous avons employé la dénomination d'*impôts direc*

Ce n'est donc pas sous l'empire de considérations économiques, ni dans le but d'introduire une réforme dans notre système d'impôts directs, mais uniquement pour faire face à des besoins urgents que la nouvelle taxe a été votée.

Une loi votée dans de pareilles circonstances doit nécessairement présenter bien des imperfections. Nous avons constaté ses principaux inconvénients au point de vue pratique. Mais le principe même de la loi se ressent, comme nous allons le voir, de cette tache originelle, et les critiques les plus légitimes ont pu lui être adressées.

SECTION III

CRITIQUES ADRESSÉES A L'IMPOT SUR LE REVENU DES VALEURS MOBILIÈRES

142. — Objet de la section.

143. — La loi n'atteint pas toutes les valeurs mobilières. L'égalité violée. Conséquences.

144. L'entreprise individuelle et l'entreprise collective. Régime de faveur pour la première.

142. — *Objet de la section.* — Nous ne reviendrons pas sur les critiques suscitées par la mauvaise rédaction

en donnant à cette expression son sens pratique. Nous reconnaissons d'ailleurs qu'une terminologie plus scientifique pourrait être préférée soit qu'on s'attache à la question de l'incidence directe ou indirecte, pour classer les impôts en impôts *directs* ou *indirects*, soit qu'on entende par *impôts directs* ceux qui frappent la richesse à sa naissance au moment de sa production, et par *impôts indirects* ceux qui la frappent postérieurement, c'est-à-dire au moment où elle circule, se transforme ou se consume.

de la loi. Les controverses que nous avons examinées à propos de chaque article, et presque de chaque paragraphe, ne nous ont que trop révélé les vices de forme de cette loi.

Le principe du nouvel impôt a donné lieu de son côté à de vives attaques. Son établissement aurait constitué une violation des règles de la justice, et apporté une entrave à l'esprit d'association. Nous allons voir jusqu'à quel point ces attaques sont fondées.

143. — *La loi n'atteint pas toutes les valeurs mobilières. L'égalité violée. Conséquences.* — Au sortir des longues discussions que nous connaissons, après avoir repoussé toute proposition plus ou moins générale tendant à superposer, à nos anciens impôts, un nouveau système d'impôts sur le revenu, l'Assemblée nationale, de guerre lasse, se décida à atteindre les revenus de certaines valeurs mobilières.

Les facilités de la perception, et cette circonstance que ces revenus ne subissaient jusqu'alors aucune taxe directe spéciale, telles furent les considérations qui entraînèrent le vote du 29 juin 1872.

D'ailleurs, plusieurs revenus antérieurement épargnés, n'ont pas été frappés par la loi nouvelle, qui laisse en dehors de ses prévisions les revenus professionnels, les revenus des créances hypothécaires et chirographaires et les revenus de nos fonds publics. On peut donc dire que cette loi s'est bornée à établir *l'impôt sur quelques revenus*.

Dès lors, n'a-t-elle pas méconnu ce principe de notre droit public, que les charges sociales doivent être également réparties entre les citoyens, et que chacun doit supporter l'impôt en raison de ses facultés ?

Ne peut-on lui appliquer la sévère condamnation de Stuart Mill : « L'impôt établi sur les revenus d'une classe de citoyens, qui n'est pas balancé par un impôt équivalent sur les autres classes, est une *violation de la justice* et équivaut à une *confiscation partielle* ? »

Un porteur d'obligations ou de titres d'emprunts tirait de ces valeurs un revenu annuel de 100 francs avant la loi. Il n'en tirera plus désormais que 97 francs. C'est comme si on lui avait pris en capital la somme correspondante au revenu de 3 francs dont il est désormais privé.

Le même résultat se produit pour les revenus annuels des associés.

Tant qu'il reste certains revenus, auxquels aucune charge équivalente n'a été imposée, l'idée de *confiscation* se présente naturellement à l'esprit pour qualifier cette conséquence.

Il est vrai que les possesseurs des valeurs mobilières au moment de la nouvelle loi ont seuls subi ce résultat. Ceux qui les ont acquises postérieurement ont fait entrer dans leurs prévisions la charge de l'impôt, lorsqu'ils sont devenus acquéreurs des valeurs soumises à la taxe.

Mais un autre résultat tout aussi déplorable que le premier continue à se produire. Les valeurs mobilières,

dont les revenus sont soumis à la taxe, constituent désormais un placement moins avantageux qu'autrefois. Les capitaux se porteront de préférence vers d'autres placements. Pour les retenir les sociétés, établissements publics, etc., devront payer des intérêts plus élevés à leurs prêteurs. Pour les obtenir, les entreprises nouvelles devront faire briller aux yeux de leurs adhérents la perspective de bénéfices supérieurs à ceux dont ils se seraient contentés précédemment. Entrave au crédit des sociétés, obstacle à leur formation, voilà la conséquence inévitable du nouvel impôt (1).

Le législateur de 1872 aurait évité ces inconvénients s'il avait soumis toutes les valeurs mobilières à l'impôt. Il n'aurait plus été permis de prononcer le mot de confiscation ; il est certain que tout nouvel impôt ou toute augmentation d'impôt porte préjudice à la valeur atteinte ; mais qui pourrait s'en plaindre du moment que le sacrifice est imposé à tous, pour faire face à des besoins communs ? D'autre part, si l'on avait soumis au même traitement toutes les valeurs, on n'eût pas favorisé les unes au détriment des autres, on n'eût pas provoqué une sorte d'*émigration intérieure* vers les valeurs privilégiées.

Il existe, il est vrai, des raisons sérieuses pour empêcher l'extension de l'impôt à toutes les valeurs mobilières.

(1) A l'incidence principale de l'impôt, qui porte sur le possesseur des valeurs mobilières, s'ajoute donc une incidence secondaire qui n'atténue en rien la première et qui porte un grave préjudice aux sociétés.

res. Nous les indiquerons plus loin à propos d'un projet de réforme qui propose cette extension.

144. — *L'entreprise individuelle et l'entreprise collective. — Régime de faveur pour la première.* — On fait un autre reproche à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Si l'on considère les capitaux engagés dans une entreprise par les associés, on doit reconnaître que ces capitaux se trouvent, au point de vue de l'impôt, dans une situation particulièrement défavorable. Et cette situation subsistera, quel que soit d'autre part le résultat des critiques que nous venons d'examiner.

Un industriel exploite une usine : l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ne l'atteint pas à cette occasion. Mais, qu'il abandonne son œuvre et qu'il se forme une société par actions pour la continuer : à la contribution foncière, à la contribution des portes et fenêtres, à la patente payées d'autre part, viendra s'ajouter l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ! Celui qui était assez riche pour posséder et exploiter seul l'usine ne payait pas ce dernier impôt : les petits capitaux associés pour lui succéder dans son exploitation y seront soumis ! L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est donc de nature à décourager l'esprit d'association. Il nuit à la petite épargne qui de nos jours se porte de plus en plus vers les actions et les obligations.

On fait une double réponse à cette objection. La première, c'est que la loi sur les patentes offre, par son or-

ganisation, une sorte de compensation aux sociétés. Une partie de l'impôt des patentes est proportionnelle au loyer de l'industriel ou du commerçant, or on ne peut taxer les différents loyers des administrateurs et employés de la société. Celle-ci échappe donc à cette part d'impôt. Cette réponse est peu satisfaisante : elle prouverait tout au plus que la loi des patentes est mal établie, et fonde ses présomptions sur des indices trop incertains.

Mais le législateur de 1872 nous fournit lui-même une meilleure réponse. Au cours des débats, il fut déclaré que la nouvelle loi avait pour but d'atteindre le capital *oisif*, celui qui produit ces revenus « *spontanés* » dont nous avons déjà parlé à différentes reprises. Le capital placé en valeurs mobilières, même s'il sort d'une bourse modeste, suppose nécessairement une *richesse réalisée* et non une richesse en formation. Celui qui fait ce placement ne prend part ni à la direction ni à la gestion de la société : il *reste libre de son temps* et peut se livrer à tout autre travail productif ; ses *risques sont limités* au capital engagé : en un mot il échappe aux charges et aux aléas d'une entreprise individuelle. N'y a-t-il pas là de quoi justifier amplement le léger surcroît d'impôt qui lui incombe ? Tant que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières conservera un taux modéré, ces raisons nous paraîtront suffisantes pour justifier la loi.

SECTION IV

PROJETS DE RÉFORME. CONCLUSION.

145. — Impôts indirects.

146. — Impôts directs. Commission du budget pour l'exercice 1887.

147. — Proposition Ballue. Analyse sommaire.

148. — L'impôt sur les créances chirographaires et hypothécaires.

149. — L'impôt sur la rente.

150. — Statistique de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Conclusion.

145. — *Impôts indirects.* — La question des impôts est revenue à l'ordre du jour dans nos assemblées parlementaires. Nous traversons une période sinon de crise au moins de malaise fiscal.

Il devient difficile d'assurer l'équilibre du budget avec les ressources normales. Cette situation devait naturellement faire surgir, soit dans le parlement, soit dans le monde de la science, soit dans la presse, un certain nombre de projets de réforme.

Il faut sans doute se garder de considérer les réformes projetées pour donner une meilleure assiette à nos impôts, comme le seul remède aux difficultés présentes. La réduction des dépenses, la résistance aux théories politiques et sociales qui tendent à l'extension exagérée des attributions de l'État, voilà certainement le meilleur moyen de faciliter l'équilibre du budget. Mais notre système fiscal est l'objet, sur beaucoup de points, de légiti-

mes critiques, et nous pensons qu'une plus juste répartition de l'impôt figure au nombre des réformes désirables et possibles.

Les impôts indirects, et particulièrement les impôts de consommation, sont l'objet de vives attaques. On leur reproche surtout de ne pas être proportionnels aux facultés des contribuables qui les supportent. Sans entrer dans l'examen des avantages et des inconvénients respectifs des impôts directs ou indirects, constatons seulement que la suppression de ces derniers est impossible dans un grand pays comme la France. Cette suppression exigerait une augmentation considérable du taux des impôts directs. Cette augmentation pour être juste devrait atteindre aussi bien les valeurs mobilières que les valeurs immobilières. Or, on s'accorde à reconnaître qu'on ne saurait guère opérer par l'impôt un prélèvement de plus du dixième sur le revenu des valeurs mobilières, sans s'exposer à les faire fuir à l'étranger. On provoquerait une émigration à l'extérieur, bien autrement dangereuse que l'émigration à l'intérieur dont nous avons parlé. Cette considération ne doit pas être négligée non plus lorsqu'on parle de réduire les impôts indirects, et de modifier le rapport de la part respective pour laquelle chaque sorte d'impôts contribue aux charges de la nation (1).

(1) La part des contributions indirectes dans l'ensemble du budget n'a pas cessé d'augmenter depuis le commencement de ce siècle. Dans le budget de 1887 ils représentent 85 p. 100 du budget total, et les con-

146. — *Impôts directs. Commission du budget pour l'exercice 1887.* — En ce qui concerne les impôts directs, on peut dire que tous les systèmes appliqués à l'étranger pour atteindre le revenu ont été ou vont être l'objet de discussions au cours de la législature actuelle. A la Chambre des députés, un rapport très complet a été rédigé sur ces questions par M. Yves Guyot, au nom de la dernière commission du budget. Ce rapport ne donne pas de conclusion, mais M. Yves Guyot ne ca-

tributions directes 15 p. 100. Voy. *Rapport cité* de M. Y. Guyot, p. 2 et suiv.

D'ailleurs les critiques adressées aux contributions indirectes portent moins sur leur principe même que sur les conséquences fâcheuses de certaines d'entre elles et sur leur mauvaise organisation. Une campagne énergique a été entreprise ces dernières années par M. Alglave, professeur de science financière à la Faculté de Droit de Paris, en faveur d'un nouvel impôt indirect, *le monopole de l'alcool*, qui échappe à la plupart de ces critiques et présente de précieux avantages. Un mécanisme simple et ingénieux faciliterait la perception, et les recettes seraient assez fructueuses pour permettre la suppression ou la transformation de nos plus mauvais impôts. Le projet de monopole de l'alcool, depuis longtemps accueilli par des gouvernements étrangers, vient enfin de franchir le seuil de notre parlement. Il est exposé dans un rapport de M. Claude (des Vosges) au Sénat, sur la question des alcools, et il obtiendra sans doute la légitime attention qu'il mérite à tous égards.

Au cours de la discussion du budget de 1887, M. Fernand Faure a proposé à la Chambre des députés une réforme relative à la législation des valeurs mobilières. Les titres au porteur échappent souvent en pratique aux droits de mutation par décès. Il s'agirait de remplacer ces droits par une nouvelle taxe d'abonnement, perçue tous les ans. Les rentes sur l'État seraient atteintes elles-mêmes par cette taxe. Le législateur, lorsqu'il statuera sur cette question, devra se demander s'il peut imposer une nouvelle charge aux valeurs au porteur, sans leur faire désertir le marché français.

che pas ses préférences pour l'impôt sur le capital (1). Ce dernier impôt cependant ne semble pas destiné à pénétrer dans notre législation. Indépendamment de ses difficultés d'application, on n'admettra pas que les revenus du commerce et de l'industrie, et les revenus des valeurs mobilières puissent échapper à l'impôt jusqu'au moment où ils se convertiront en capitaux fixes : sol, maisons, meubles, etc.

L'impôt sur le revenu général organisé comme en Prusse, l'impôt sur les sources de revenus compris comme en Angleterre et en Italie, rencontreront les mêmes objections qu'en 1872.

147. — Proposition Ballue. Analyse sommaire. — Au contraire, une proposition de loi ayant pour objet *la réforme de l'assiette de l'impôt*, présentée par M. Ballue et 74 de ses collègues semble destinée à rencontrer sur beaucoup de points un accueil favorable (2). Cette

(1) MM. Y. Guyot et Maret présentèrent devant la commission un amendement tendant à remplacer nos contributions foncières, des portes et fenêtres, personnelle et mobilière, par un impôt assis sur la valeur vénale du sol, des maisons, des meubles, etc. à l'exclusion des objets mobiliers ayant le caractère de marchandises. La commission se prononça de préférence pour l'impôt sur le revenu, au taux de 1/2 p. 100. Cet impôt proposé à titre d'essai, figurait dans les évaluations budgétaires pour 15 millions : il devait fonctionner à partir du 1^{er} juillet 1887, la commission laissait d'ailleurs à une loi postérieure le soin d'organiser le nouvel impôt. Les revenus inférieurs à 3,000 fr. devaient être exemptés de cet impôt. V. *Rapport sur le budget de l'exercice 1887*, par M. Wilson, p. 26. Ce projet n'a pas abouti.

(2) Cette proposition a été annexée au procès-verbal de la séance du 19 novembre 1885, avec le n^o 63. — Elle a fait l'objet d'un rapport favora-

proposition tend à la péréquation générale de nos impôts directs. Pour connaître les revenus imposables et les soumettre à l'impôt, on n'aura recours ni à la déclaration du contribuable, ni à la taxation d'office, mais *aux présomptions légales* qui permettent d'arriver à des évaluations tout aussi précises que les autres procédés, sans en avoir les inconvénients. Il suffira de donner à nos impôts directs actuels une meilleure organisation, de combler certaines lacunes, d'effectuer certaines suppressions pour mener à bien l'œuvre entreprise.

La contribution mobilière atteint, comme nous l'avons vu, l'ensemble des revenus du contribuable. Cette contribution sera conservée indépendamment des contributions spéciales établies sur chaque source de revenu. Elle jouera le rôle d'un impôt « *de superposition, de redressement, de compensation* ». Dans un État comme le nôtre, grevé de lourds impôts, il devient indispensable, par la multiplicité des taxes, de réduire au minimum pour chaque contribuable les conséquences des erreurs d'évaluation. Mais elle deviendra un impôt de quotité et sera destinée à atteindre le revenu présumé d'après le taux du loyer. On part de cette donnée que le loyer absorbe en moyenne le septième du total du revenu. La taxe sera graduée entre 8 et 16 p. 100 du prix des loyers, de manière à traiter avec plus de ménagements

ble déposé par M. Francis Laur, à la séance du 23 janvier 1886 (annexe n° 360). Elle devait fournir les bases de l'impôt sur le revenu projeté par la dernière commission du budget.

les petits revenus indiqués par les loyers modestes. Il est tenu compte, au moyen de certaines combinaisons, des charges de famille, du séjour dans les grandes villes, et des autres circonstances qui peuvent obliger le contribuable à consacrer à son loyer une part de revenu supérieure à la moyenne. — S'inspirant des mêmes idées, M. Dauphin, ministre des finances, vient d'élaborer de son côté un projet d'impôt sur le revenu, qui prend pour base le prix du loyer. Ce projet a pris naissance à la suite d'un vœu émis par la Chambre des députés en faveur de l'impôt sur le revenu au moment du vote de la loi de finances de l'exercice 1887 (1).

Au-dessous de cet impôt de superposition, chaque source de revenu est frappée, dans le projet Ballue, d'un impôt spécial. Mais le taux n'est pas uniforme. Comme en Italie, il est tenu compte de la nature et de l'origine des revenus.

Les *revenus du travail* forment la catégorie la moins taxée. Les traitements et salaires privés, les traitements et pensions servis par l'État, les départements, les communes entrent dans cette catégorie. Des exemptions et des déductions sont accordées aux revenus les plus faibles. Les salaires des ouvriers sont complètement

(1) Par 261 voix contre 227 la Chambre a voté, dans la séance du 10 février 1887, une disposition ainsi conçue : « Le gouvernement est invité à présenter un projet de loi d'impôt sur le revenu », la Chambre s'est d'ailleurs prononcée, lorsqu'elle a émis ce vœu, contre le principe de l'impôt unique et progressif. Le Sénat n'a pas maintenu la disposition de la loi des finances qui formulait ce vœu.

exemptés. L'État, les personnes morales, les administrations publiques et privées, le patron, l'employeur, verseront l'impôt dans le Trésor, après en avoir opéré la retenue sur les traitements qu'ils paient aux contribuables de cette catégorie.

Les revenus du commerce, de l'industrie et des professions libérales, auxquels concourent le travail et le capital, sont qualifiés de *revenus mixtes*, et sont taxés à un taux moyen. L'impôt des patentes est entré dans nos mœurs et accepté par les intéressés qui préfèrent en subir les imperfections plutôt que d'être astreints à l'impôt sur le chiffre des affaires ou à la déclaration. La loi du 23 juillet 1880 a bien amélioré l'impôt des patentes. C'est par cet impôt, auquel de nouvelles améliorations pourront être apportées, que les revenus de cette catégorie continueront d'être atteints.

Enfin, les revenus *permanents*, nés d'un capital, et acquis sans le concours du travail individuel, seront les plus taxés. Cette catégorie comprend d'abord les revenus des propriétés bâties et non bâties (1). L'impôt direct actuel qui atteint ces revenus doit être transformé en impôt de quotité. L'impôt des portes et fenêtres disparaîtra et sera incorporé à l'impôt sur les propriétés bâties. La péréquation de l'impôt foncier s'obtiendra sans même qu'il soit nécessaire de refaire le cadastre, en centralisant les renseignements que l'administration de

(1) Le contingent de la propriété bâtie et de la propriété non bâtie figure

l'enregistrement possède sur chaque terre (baux, actes de vente, actes de partage, contrats de mariage) et qui en font connaître la valeur. Les terres qui n'ont pas été l'objet d'actes enregistrés depuis longtemps peuvent être évaluées par voie de comparaison. Du taux de capitalisation usité par les immeubles dans chaque pays, on conclura quel est le revenu provenable de chaque terre quand on en connaîtra la valeur.

Les revenus permanents des capitaux mobiliers n'étaient soumis à aucun impôt direct spécial avant la loi du 29 juin 1872. La proposition Ballue maintient l'impôt établi par cette loi, et soumet à un impôt analogue tous les revenus des capitaux mobiliers qui échappent encore à la taxe, c'est-à-dire les revenus des créances chirographaires, des créances hypothécaires et de la rente sur l'État.

148. — *L'impôt sur les créances chirographaires et hypothécaires.* — On atteindrait le revenu des créances chirographaires, en exigeant l'enregistrement de ces créances dans les dix jours de leur naissance. La sanction serait l'amende infligée au débiteur et au créancier, et surtout le refus de toute action à ce dernier pour exiger les intérêts d'une période antérieure à l'enregistrement. — Quant aux créances hypothécaires, elles sont connues par les registres des conservateurs des

dans nos budgets sous une rubrique spéciale depuis 1881 seulement ; auparavant ils étaient confondus, bien que ces deux sources de revenus soient très différentes.

hypothèques. Les renseignements combinés des conservateurs des hypothèques et des receveurs de l'enregistrement permettront de distinguer les créances hypothécaires simplement conservatoires de celles qui produisent des intérêts. D'ailleurs la déclaration préalable à l'enregistrement est exigée sur ce point, sous la sanction qui vient d'être indiquée.

Sans doute, il a toujours répugné au législateur français d'admettre qu'une contravention fiscale puisse porter atteinte à la validité des conventions, mais cette considération doit s'effacer devant la « nécessité d'introduire la justice distributive dans l'impôt (1) ».

Le moment est-il bien favorable pour effectuer l'innovation projetée à l'égard des créances hypothécaires. Il est permis d'en douter. Notre agriculture est fort éprouvée; le législateur a cru devoir remédier à la crise dont elle souffre par des mesures dont l'efficacité est contestable, et qui ne sont pas sans présenter de graves inconvénients économiques (2). La constitution du crédit agricole serait sans doute un meilleur remède, et les meilleurs esprits s'attachent à résoudre le difficile problème de son organisation. Serait-il logique, lorsque de telles préoccupations s'imposent, d'entraver le fonction-

(1) L'art. 5 de la loi du 14 juillet 1850 édicte une sanction de ce genre. Le porteur d'un effet de commerce non timbré est privé de toute action contre les endosseurs.

(2) Surtaxes sur les céréales et sur les bestiaux étrangers.

nement du crédit hypothécaire par l'établissement d'un nouvel impôt (1) » ?

149. — *L'impôt sur la rente.* — L'impôt sur le revenu des fonds publics est facile à percevoir, puisque le recouvrement peut se faire au moyen de retenues. Mais l'établissement de cet impôt soulève de graves objections théoriques et pratiques.

On fait remarquer que l'État ne peut imposer la rente sans manquer à sa parole. Lorsqu'il fait appel au crédit public, l'État se trouve dans la situation d'un débiteur ordinaire, vis-à-vis de son créancier. S'il ne paie plus qu'une partie de l'intérêt promis, il change les conditions du contrat. On peut voir là une *banqueroute partielle*. Cette opinion, émise par beaucoup d'hommes d'état, de juristes et d'économistes, fut reproduite au cours des discussions de 1872 par MM. Casimir Périer et Léonce de Lavergne, et l'Assemblée après eux se laissa persuader par « la grande, la toute-puissante raison des engagements de l'État, pour lesquels on ne peut avoir un respect trop scrupuleux (2) ».

(1) Remarquons cependant que, du jour où les revenus de toutes les valeurs mobilières seront atteints également, les placements hypothécaires, même soumis à l'impôt, continueront d'être recherchés, puisque toutes les autres valeurs subiront la même charge, sans offrir toujours la même sécurité que le placement hypothécaire. La critique que nous exposons s'adresse donc surtout à un impôt isolé, sur les créances hypothécaires. — Sur cette question, V. J. Chailley : *op. cit.* p. 433 et la lettre de M. Alglave, citée par M. Chailley, p. 436, n. 1.

(2) Voy. *Rapport sur le budget*, déposé le 31 août 1871, par M. Casimir Périer, et paroles de M. Léonce de Lavergne dans la séance du 22 dé-

Cependant cette raison n'a pas séduit tout le monde. Des hommes fort sages et fort modérés n'y ont vu qu'*un préjugé*. « L'État, dit M. Paul Leroy-Beaulieu, ne doit jamais frapper d'un droit spécial ses titres de rentes ; mais ceux-ci doivent être soumis à tous les impôts généraux existant dans le pays, ou suivant la formule plus exacte, les titres de rente sur l'État appartenant aux nationaux doivent subir le sort fiscal de toutes les valeurs mobilières du pays...

« Rien ne sert de dire que l'État, étant débiteur de la rente, n'a pas le droit de taxer de sa propre autorité son créancier et de réduire le montant des intérêts stipulés. Cet argument serait très fort s'il s'agissait d'une taxe spéciale sur la dette publique. Il est très faible quand il s'agit seulement d'assimiler les capitaux placés de cette manière à tous les autres capitaux du pays. Alors ce n'est pas en qualité de débiteur que l'État agit, c'est *comme législateur impartial soumettant à la même loi toutes les fractions de la richesse nationale* (1) ».

Supposons, avec M. Leroy-Beaulieu, deux pères de famille ayant avant la guerre de 1870, chacun 10,000 fr. de revenu, le premier en rentes sur l'État, le second en

cembre 1871. MM. Thiers, Cuvillier-Fleury, Léon Say, Ménier, Y. Guyot, etc., etc., ont exprimé la même opinion.

(1) Leroy-Beaulieu : *Traité des finances*, t. II. Dans le même sens on peut citer : Jean-Baptiste Say, Edouard Vignes, de Parieu, etc., etc. Voy. la proposition Ballue : *loc. cit.*, p. 54 et suiv.

obligations de chemin de fer, *garanties par l'État*. Après la loi du 29 juin 1872, tandis que l'un voyait son revenu diminué de 300 fr. par l'impôt, l'autre a continué de toucher intégralement ses 10,000 fr. ! Ce résultat semble à M. Leroy-Beaulieu « une flagrante injustice ».

Si l'on écarte la raison de principe, il faut du moins compter avec certaines considérations pratiques qui ont beaucoup de valeur. Le véritable impôt sur la rente, a-t-on dit, c'est la conversion. Quand le prix vénal de la rente s'est élevé au-dessus du pair, grâce aux conditions favorables faites aux fonds publics, l'État a le droit d'en opérer le remboursement : il peut alors faire une conversion de dettes qui lui procure une réduction de $1/2$ ou 1 p. 100 sur les intérêts. C'est exact. Mais la conversion sera simplement retardée par l'impôt sur la rente, et l'État peut avoir intérêt à ne pas se priver des ressources que lui procure la perception immédiate de cet impôt, en vue des avantages lointains de la conversion.

Mais, ajoute-t-on, dans ses emprunts postérieurs, l'État perdra, sur le capital des rentes à négocier, le montant de la capitalisation de l'impôt, que les prêteurs auront soin de défalquer de la somme prêtée. Sur ces emprunts nouveaux, c'est l'État qui paiera l'impôt. Cela est encore vrai, mais à moins de circonstances tout à fait invraisemblables, qui nécessiteraient dans l'avenir d'énormes emprunts, le produit de l'impôt sur les rentes

anciennes restera certainement beaucoup plus élevé que les pertes aléatoires sur les emprunts futurs.

On observe enfin que la rente est la valeur régulatrice du marché, et qu'en la favorisant, on provoque la hausse de toutes les autres valeurs. On ne charge pas le remorqueur, quand on veut faciliter la marche des navires qu'il entraîne à sa suite. La réponse est que l'impôt sur la rente n'empêchera pas son mouvement ascensionnel, alors que tous les revenus des capitaux mobiliers seront atteints par un impôt similaire.

Il faut croire que les objections soulevées contre l'impôt sur la rente, n'ont pas paru irréfutables aux législations étrangères, qui presque toutes l'ont admis. Il est de 15 p. 100 en Autriche, de 6 p. 100 dans quelques états de l'Allemagne du Sud, de 3 p. 100 dans l'Allemagne du Nord, de 20 p. 100 en Espagne. En Angleterre, il varie avec le taux de l'*income-tax* : au commencement du siècle, il a atteint 10 p. 100. En Italie, il est de 13.20 p. 100, et, malgré ce taux élevé, le 5 p. 100 italien vaut aujourd'hui 98 fr. après avoir valu 90 fr. en 1873, et 65 fr. en 1871.

En France même, nous avons fait un pas dans la voie de l'assimilation entre la rente et les autres valeurs mobilières. La loi du 18 mai 1850 a soumis aux mêmes droits que les donations et les successions ordinaires les mutations par décès et les transmissions entre vifs à titre gratuit de la rente sur l'État.

150. — *Statistique de l'impôt sur le revenu des valeurs*

mobilières. — Qu'advientra-t-il de tous ces projets de réforme? L'avenir nous l'apprendra. Nous devons les mentionner pour compléter notre étude de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières : il ne nous appartient pas de les juger.

Ce qu'il est permis d'affirmer, sans craindre d'être démenti par les événements postérieurs, c'est que notre impôt continuera de figurer parmi les ressources du trésor français. Si nous devons voir disparaître un jour les inégalités de traitement que nous avons constatées à l'égard des différentes valeurs mobilières, dans notre législation actuelle, ce n'est pas la suppression de la taxe établie par la loi du 29 juin 1872 qui produira ce résultat.

Il suffit, pour s'en convaincre, de jeter un coup d'œil sur le tableau suivant qui résume la statistique du rendement de cette taxe (1).

Années	Valeurs françaises	Valeurs étrangères	Total
1872 (6 mois)	5 704 896	334 732	6 075 628
1873	29 682 051	2 062 782	31 744 833
1874	32 122 059	2 054 409	34 176 468
1875	32 329 295	2 346 143	34 675 438
1876	32 827 499	2 144 884	34 972 383
1877	32 097 006	2 042 573	34 139 579
1878	32 172 022	2 103 806	34 275 828
1879	34 198 316	2 249 541	36 447 857
1880	36 658 532	2 442 560	39 101 092
1881	41 498 902	2 956 833	44 455 735
1882 <i>Stat. min. fin.</i> 43	757 859	4 100 424	47 858 283

(1) M. Besson : *op. cit.* p. 30.

1883 <i>Stat. min. fin.</i>	44 035 757	3 944 276	47 980 033
1884 (résult. prov.)	42 919 074	3 907 020	46 826 094
1885	41 901 000	3 966 000	45 867 000

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières figurait dans les évaluations budgétaires pour l'exercice 1886, pour les sommes suivantes :

France : 47,679,500. Algérie : 207,500. Total : 47,887,000.

Il figure dans le tableau des voies et moyens pour l'exercice 1887, pour les sommes suivantes :

France : 45,868,000. Algérie : 248,000. Total : 46,116,000.

Il est certain qu'un impôt d'un rendement si satisfaisant, ne saurait être aboli, malgré les critiques qui peuvent être dirigées contre son principe. Son abolition constituerait d'ailleurs, à l'inverse de ce qui s'est produit lors de son établissement « une augmentation de capital pour les possesseurs des titres, au jour du rappel de la loi ». Il y aurait là « une sorte de gratification accordée à certains capitalistes (1) ».

Cet impôt est entré dans nos mœurs. Son recouvrement est facile. Son taux modéré a constitué un abaissement trop minime dans le revenu des valeurs mobilières pour leur faire désertier le marché français. Les inconvénients des placements à l'étranger, les embarras, les frais qu'ils entraînent, ont rendu fort douteux les avantages d'une émigration de capitaux, redoutée par les adversaires de la loi du 29 juin 1872.

(1) Léon Say : *op. cit.* II, p. 64

Nous pouvons donc constater, et ce sera notre conclusion, que s'il faut faire des réserves sur le principe de notre impôt, à cause des restrictions qu'il a reçues en 1872, et de la situation privilégiée qui en découle pour certaines valeurs, les résultats pratiques ont été satisfaisants.

POSITIONS DE QUESTIONS

POSITIONS PRISES DANS LA THÈSE

DROIT ROMAIN

I. La *vicesima manumissionum* était payée tantôt par le maître, tantôt par l'affranchi. Il n'y avait pas de règle fixe à cet égard (nos 12-13-14).

II. L'extension du droit de cité à tous les habitants de l'empire, par Antonin Caracalla, n'eut pas pour résultat l'abrogation implicite de la *vicesima manumissionum* (n° 8).

III. La *vicesima hereditatium* n'était payée qu'après déduction de certaines charges, et très probablement après déduction des dettes (n° 27).

IV. La *vicesima hereditatium* disparut sous Constantin (n° 22).

DROIT FRANÇAIS

I. La répartition par une société, en fin d'entreprise, des sommes mises en réserve au cours des opérations sociales, constitue un partage et n'est pas une distribution de revenu passible du droit de 3 p. 100 (n^{os} 36 et suiv.).

II. Le mot « emprunt » contenu dans l'art. 1, 2^o, de la loi du 29 juin 1872, n'a pas été introduit dans cette loi pour soumettre à l'impôt les revenus des emprunts hypothécaires (n^{os} 51 et suiv.).

III. Une société qui n'est pas divisée par actions, et qui n'a pas de conseil d'administration, a le droit d'établir son improductivité absolue pour échapper à la taxe sur le revenu (n^{os} 65 et suiv.).

IV. Un État peut, sans violer ses engagements envers ses créanciers, soumettre la rente dont il est débiteur à l'impôt qui atteint les revenus des autres valeurs mobilières (n^o 149).

POSITIONS PRISES HORS DE LA THÈSE

DROIT ROMAIN.

I. L'action *in rem* accordée à la femme par la loi 30 au Code, *de jure dotium* (V, 12), est l'action en revendication proprement dite.

II. La règle « *dies interpellat pro homine* » n'existait pas d'une manière générale en droit romain. *Fr. 32, Dig. princ. de usuris.*

III. Une stipulation intervenant à la suite d'un pacte pouvait servir à constituer un droit réel. *Javolenus*, fr. 20, *Dig. de servitutibus.*

IV. Avant Justinien, celui qui agit *ante conditionem* n'encourt pas la *plus petitio*. *Ulp.*, fr. 1, § 4, *Dig. quando dies usufr.* Non obstat., fr. 36, *de reb. cred. (Javol.)* et fr. 36, *de solut. (Julien)*.

DROIT CIVIL.

I. Les constructions élevées par l'usufruitier sur le fonds soumis à l'usufruit constituent des améliorations pour lesquelles il ne peut demander d'indemnité.

II. L'ouvrier, assuré par son patron à l'aide de retenues effectuées sur son salaire, peut en principe agir

directement contre la compagnie d'assurances en paiement de l'indemnité convenue. En tous cas, il peut agir obliquement contre cette compagnie et exercer l'action qui appartient à son patron.

III. L'engagement par acte sous seing privé de conférer une hypothèque est valable : L'hypothèque constituée à la suite de cet engagement sera également valable, même si la constitution s'effectue dans la période suspecte qui précède une faillite.

IV. Le locataire chez lequel un incendie a commencé n'est pas tenu de l'intégralité des dommages, s'il n'est établi qu'il y a eu faute de sa part.

DROIT COMMERCIAL

I. Ce qui distingue l'intérêt de l'action, c'est la cessibilité envisagée comme fait normal.

II. Le vendeur de navire est déchu de son privilège, à la suite d'un voyage quelconque accompli par le navire, sans que la réunion des conditions exigées par les art. 193 et 194 du C. de commerce soit nécessaire.

DROIT PÉNAL

I. L'art. 378 du C. pénal punit la révélation du secret professionnel indépendamment de toute intention de nuire.

II. Le désistement exprès et formel du mari de sa plainte en adultère constitue une fin de non-recevoir suffisante à toute action intentée postérieurement contre la femme, bien que le mari n'ait pas consenti à reprendre la vie commune.

Vu par le Président de la Thèse :

G. DEMANTE.

Vu par le Doyen :

CH. BEUDANT.

Vu et permis d'imprimer :

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,

GRÉARD.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INDEX BIBLIOGRAPHIQUE	1

DROIT ROMAIN

Des impôts sur les mutations à Rome

INTRODUCTION.....	3
1. — Notions générales sur les impôts de mutation à Rome.....	3
2. — Division des impôts chez les Romains.....	5
3. — Apparition tardive et prompt disparition des impôts de mutation	7
4. — Origine féodale de nos impôts de mutation actuels.....	10
5. — Division de cette étude.....	13

CHAPITRE PREMIER

DE LA VICESIMA MANUMISSIONUM

SECTION I. — HISTORIQUE DE CET IMPÔT.

6. — Son origine.....	15
7. — La « <i>vicesima manumissionum</i> » sous les empereurs.....	17
8. — Réforme de Caracalla.....	19
9. — Disparition de notre impôt.....	21

SECTION II. — SUR QUELS AFFRANCHISSEMENTS ÉTAIT PAYÉE LA VICESIMA MANUMISSIONUM.

10. — <i>Manumissio justa</i> . — <i>Servi in libertate</i> . — Latins-Juniens....	22
11. — Les affranchissements qui ne conféraient pas la cité donnaient-ils lieu à la perception du droit?.....	25

SECTION III. — QUI PAYAIT LA VICESIMA MANUMISSIONUM.

12. — Pas de règle absolue.....	27
13. — Impôt payé par l'esclave.....	27
14. — Impôt payé par le maître ou ses ayants cause.....	29

SECTION IV. MODE DE PERCEPTION ET RAPPORT DE LA VICESIMA MANUMISSIONUM.

15. — Les publicains	31
16. — Les <i>procuratores Augusti</i>	35
17. — Centralisation des produits de la <i>vicesima</i>	39
18. — Évaluation du prix de l'esclave affranchi	42
19. — Rendement de la <i>vicesima</i>	44

CHAPITRE II

DE LA VICESIMA HEREDITATIUM.

SECTION I. — HISTORIQUE.

19 bis. — L'impôt sur les successions avant Auguste	46
20. — L'impôt sur les successions organisé par Auguste	52
21. — La « <i>vicesima hereditatium</i> » sous les successeurs d'Auguste	56
22. — Disparition de l'impôt sur les successions	59

SECTION II. — QUI PAYAIT LA VICESIMA HEREDITATIUM?

23. — La <i>vicesima</i> frappait les successions <i>ab intestat</i> , les institutions d'héritier, les legs et les donations à cause de mort	70
24. — Les seuls citoyens payaient cet impôt	73
25. — Exemption en faveur des proches parents	78
26. — Exemption en faveur des successions pauvres	85

SECTION III. — COMMENT ÉTAIT CALCULÉE LA VICESIMA HEREDITATIUM.

27. — La <i>vicesima</i> se percevait sur l'ensemble des biens, après certaines déductions	88
28. — Les héritiers et légataires payaient la <i>vicesima</i> proportionnellement à la part recueillie. — Difficultés pratiques. — Legs d'usufruit	96

SECTION IV. — MODE DE PERCEPTION ET RAPPORT DE LA VICESIMA HEREDITATIUM

29. — Perception par les publicains. — Leur existence sous Trajan	101
30. — Administration de la <i>vicesima</i> , révélée par les inscriptions ..	101
31. — Substitution des fonctionnaires impériaux aux publicains	105
32. — Ouverture des testaments	108
33. — Garantie du trésor pour le recouvrement de l'impôt	109
34. — Rapport de la « <i>vicesima hereditatium</i> »	113

CHAPITRE III

DE LA CENTESIMA RERUM VENALIUM.

35. — Historique	117
36. — Fait générateur et perception de l'impôt	124

CHAPITRE IV

DE LA QUINTA ET VICESIMA VENALIUM MANCIPIORUM.

37. — Historique	127
38. — Dans quelle caisse tombait cet impôt.....	129

DROIT FRANÇAIS

De l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières

INTRODUCTION	1
1. — Développement des valeurs mobilières; impôts qui les frappent	1
2. — Taxe établie par la loi du 29 juin 1872. Sa nature.....	5
3. — But de cette étude. — Plan. — Division.....	6

CHAPITRE PREMIER

HISTORIQUE DE LA LÉGISLATION DE L'IMPÔT SUR LE REVENU DES VALEURS MOBILIÈRES

4. — Besoins financiers de 1871-72. — L'impôt sur le revenu.....	9
5. — Projet de la commission du budget (Casimir Périer) et projet du gouvernement (Pouyer-Quertier).....	11
6. — Rapport Léonce de Lavergne	14
7. — Déclaration repoussée. — Le principe de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est admis.....	15
8. — La loi du 29 juin 1872. — Incidents qui précèdent et accompagnent le vote.....	17
9. — Dispositions législatives et réglementaires postérieures à cette loi	19

CHAPITRE II

IMPÔT SUR LE REVENU DES ACTIONS ET PARTS D'INTÉRÊT

10. — Texte et division.....	21
-------------------------------------	----

SECTION I. — SOCIÉTÉS VISÉES

§ I. Principes: Toutes les Sociétés paient la taxe

11. — Généralité du texte.....	23
---------------------------------------	----

A. Première exception : Sociétés commerciales en nom collectif et commandites simples (parts des gérants)

12. — Première pratique de l'administration favorable aux sociétés en nom collectif	23
13. — Revirement : arrêts de 1875	25
14. — Loi du 1 ^{er} déc. 1875. — Exception admise en faveur des sociétés en nom collectif et des commandites simples	27
15. — Sociétés civiles à forme commerciale : la loi ne les protège pas.....	27
16. — Critiques adressées à la loi de 1875.....	29
17. — L'intérêt et l'action : importance de la distinction.....	30
18. — Jurisprudence	31

B. Seconde exception. Sociétés coopératives.

19. — Portée de l'exception	33
--	----

C. Faut-il admettre d'autres exceptions?

20. — Défaut de personnalité civile. — Caractère immobilier du fonds social.....	34
21. — Jurisprudence.....	36
22. — Sociétés de fait.....	38
23. — Sociétés en liquidation.....	39

§ II. Limitation du principe. Les véritables sociétés doivent seules la taxe.

24. — Sens des mots « <i>Compagnies, entreprises</i> »	40
25. — Indivision. Pactes de famille	42
26. — Mandat collectif	43
27. — Participations	44
28. — Associations diverses	46
29. — Associations syndicales	48

SECTION II. — REVENUS IMPOSABLES.

30. — Principe : la distribution du revenu est le fait générateur de la taxe. — Division	51
---	----

§ I. Aucune distribution n'a été faite.

31. — Absence de bénéfices. — Mises en réserve.....	52
--	----

§ II. Distributions faites au cours de la Société ou en fin d'entreprise.

32. — Distinction	53
--------------------------------	----

A. Restitution d'apports.

32 bis. — Amortissement. Distribution du capital social.....	53
---	----

B. Distribution de produits.

33. — Sens du mot « <i>produits</i> ». Controverse.....	58
34. — Société en cours : toute distribution de produits subira la taxe.....	61
35. — Jurisprudence.....	62
36. — Fin de l'entreprise. Pas de taxe de 3 p. 100 au cas de partage.	67
37. — Autre argument. — La loi du 28 février 1872.....	69
38. — Considérations pratiques.....	70
39. — Jurisprudence	71
§ III. Faits équivalents à une distribution de revenu.	
40. — Extinction du passif grevant un apport.....	74
41. — Avance de droits non réclamée.....	75
§ IV. Allocations n'ayant pas le caractère d'une distribution de revenus.	
42. — Fournitures faites par des associés.....	77
43. — Abandon de la jouissance d'un immeuble. Bail ou apport?...	78
44. — Participation aux bénéfices dans les sociétés coopératives....	79

CHAPITRE III

IMPOT SUR LE REVENU DES EMPRUNTS ET OBLIGATIONS.

45. — Texte. Division.....	81
----------------------------	----

SECTION I. — SOCIÉTÉS ET PERSONNES MORALES VISÉES PAR LA LOI.

§ I. Sociétés visées.

46. — Sociétés non divisées par actions	81
47. — Sociétés en nom collectif.....	83

§ II. Personnes morales visées.

48. — Départements. Communes	85
49. — Établissements publics.....	86
50. — Jurisprudence	88

SECTION II. — REVENUS IMPOSABLES.

51. — Controverse relative à l'interprétation du mot « <i>emprunt</i> ». Termes de la controverse.....	92
---	----

§ I. Discussion théorique.

52. — Comment le mot « <i>emprunt</i> » s'est introduit dans la loi. — Les travaux préparatoires.....	97
53. — Réfutation du système de l'administration.....	101
54. — Conclusions.....	104

§ II. Applications de la loi. Emprunts taxés.

55. — Première jurisprudence. — Système intermédiaire.....	106
56. — Nouvelle jurisprudence. — Taxe étendue à tous les emprunts	108
57. — Conséquences de cette jurisprudence. — Limitation nécessaire.....	112

§ III. Lots et primes de remboursement.

58. — Loi du 21 juin 1875.....	116
--------------------------------	-----

CHAPITRE IV

DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE

59. — Division du chapitre.....	119
---------------------------------	-----

SECTION I. — REVENU DES ACTIONS ET DES PARTS D'INTÉRÊT

§. I. Revenu des actions.

60. — Règle établie par la loi. — Pas de difficultés.....	119
---	-----

§ II. Revenu des parts d'intérêt. Sociétés sans conseil d'administration.
Évaluation à 5 p. 100 du capital.

61. — Mode d'évaluation prévu par la loi. Difficultés soulevées par cette disposition. Comment se pose la question.....	121
---	-----

A. Revenu supérieur à 5 p. 100

62. — L'existence de ce revenu peut-elle être établie s'il n'y a pas de conseil d'administration.....	123
63. — Solution inspirée par l'esprit de la loi. Jurisprudence.....	124
64. — <i>Quid</i> s'il y a un conseil d'administration, mais que ce conseil n'ait pas délibéré.....	126

B. Improductivité absolue

65. — Conséquences de l'évaluation à 5 p. 100.....	127
66. — Possibilité d'établir l'absence totale de revenu. Considérations qui justifient cette règle. Rêquisitoire de M. l'avocat général Desjardins.....	128
67. — Réponse à une objection. Solution libérale de la Cour de Cassation.....	132

C. Revenu inférieur à 5 p. 100

68. — Sorte de « forfait » établi par la loi. Critique de cette conception d'un « forfait » imposé au contribuable.....	134
69. — Règles pratiques. Jurisprudence.....	137

TABLE DES MATIÈRES

307

SECTION II. — REVENU DES OBLIGATIONS ET EMPRUNTS

70.	— Arrérages et intérêts.....	139
71.	— Lots et primes de remboursement	139

CHAPITRE V

PERCEPTION DE LA TAXE

72.	— Division du chapitre	142
------------	------------------------------	-----

SECTION I. — PAIEMENT DE LA TAXE

73.	— Quotité de la taxe. Par qui, où, quand, comment elle est payée.....	145
74.	— Disposition transitoire de l'art. 3 <i>in fine</i> . Difficulté qu'elle a soulevée	145
75.	— Liquidation de la taxe.....	147

SECTION II. — CONTRAVENTIONS. PÉNALITÉS. SOCIÉTÉS EN AVANCE. COMPENSATION.

76.	— Contraventions. Pénalités.....	151
77.	— Sociétés en avance. Compensation.....	152
78.	— Avances en l'acquit de notre taxe, et en vue des valeurs même qui la rendent exigible	153
79.	— Avances en l'acquit de notre taxe, mais en vue d'autres valeurs	153
80.	— Avances en l'acquit d'une autre taxe.....	155
81.	— Jurisprudence	156

SECTION III. — PRESCRIPTION.

§ I. Action de l'administration pour le recouvrement de la taxe.

82.	— Absence de disposition formelle. — Référence aux lois de l'enregistrement.....	159
83.	— <i>Quid</i> des prescriptions spéciales aux autres impôts directs ?.	163
84.	— <i>Quid</i> de la prescription quinquennale de l'art. 2,277 C. civ. ?.	164
85.	— Prescription de 30 ans. — Jurisprudence.....	166
86.	— Réforme demandée.....	170

§ II. Action du contribuable en restitution de la taxe.

87.	— Prescription de 5 ans. — Jurisdiction d'exception.....	171
------------	--	-----

SECTION IV. — RECouvreMENT ET POURSUITES

88.	— Pourquoi l'administration de l'enregistrement a été chargée du recouvrement de notre taxe.....	174
89.	— Conséquences. Droit de communication.....	175

90. — Distinction entre les règles de forme et les règles de fond. Cette distinction manque de base.....	177
91. — Action contre les associés ou les obligataires. Ils ne sont pas tenus solidairement.....	178
92. — L'action du Trésor n'est pas privilégiée.....	181
93. — Instances. Procédure.....	182

CHAPITRE VI

SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES.

94. — Texte.....	186
95. — Principe de l'équivalence. — Immunité accordée aux fonds d'État étrangers.....	186
96. — Règlement du 6 décembre 1872. — Division du chapitre....	187

SECTION I. — SOCIÉTÉS OU ÉTABLISSEMENTS PUBLICS ÉTRANGERS DONT LES TITRES
SONT COTÉS OU CIRCULENT EN FRANCE.

97. — Détermination de la taxe.....	188
98. — Titres circulant en France sans être cotés. Titres émis.....	190

SECTION II. — SOCIÉTÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS POSSÉDANT EN FRANCE DES
..... BIENS MEUBLES OU IMMEUBLES.

99. — Légalité de la perception à l'égard de ces titres.....	191
100. — Détermination de la taxe. Vice de rédaction de l'art. 4 du décret. Difficulté pratique qui en résulte.....	195
101. — Détermination de la taxe (suite). Lacune du même art. 3. Conséquences.....	198
102. — Établissements publics étrangers n'ayant pas de titres sur le marché français. Pas de taxe.....	200
103. — Sociétés ayant à la fois des biens et des titres en France...	201
104. — Sociétés ayant en France l'objet de leur entreprise sans y avoir ni biens ni titres.....	201

CHAPITRE VII

CONGRÉGATIONS ET ASSOCIATIONS RELIGIEUSES.

105. — Division.....	203
-----------------------------	-----

SECTION I. — LEUR SITUATION SOUS LA LOI DU 29 JUIN 1872.

106. — Le fait générateur de la taxe ne peut se produire. Consé- quences.....	203
107. — Jurisprudence durant cette période.....	205

SECTION II. — LES CONGRÉGATIONS ET ASSOCIATIONS RELIGIEUSES, SOUS LA LOI
DU 28 DÉCEMBRE 1880.

108. — But de la loi. — Texte.....	207
109. — Généralité de la formule admise.	208
110. — Portée de la loi. — Associations visées.....	209
111. — Détails d'application	213

SECTION III. — LES ASSOCIATIONS ET CONGRÉGATIONS RELIGIEUSES SOUS LA LOI
DU 29 DÉCEMBRE 1884.

112. — But de la nouvelle loi.....	218
113. — Nouvelle formule adoptée. — Critiques.....	220
114. — Nouvelle base de détermination du revenu. — Biens « <i>pos- sédés</i> » et biens « <i>occupés</i> » : sens de ces mots	223
115. — Pensée qui a inspiré cette seconde innovation	226
116. — Objections et critiques. — Évaluation majorée du revenu et évaluation sans distraction des charges.....	228
117. — « <i>Minimum légal</i> » ou « <i>revenu obligatoire</i> »	232
118. — Moyen de vérification.....	235

CHAPITRE VIII

LÉGISLATION COMPARÉE, CRITIQUES, PROJETS DE RÉFORMES. —

119. — Plan. Division.....	237
----------------------------	-----

SECTION I. — LÉGISLATION COMPARÉE.

120. — Plan.....	238
------------------	-----

§ I. L'income-tax en Angleterre

121. — Historique.....	239
122. — Caractère de l' <i>income-tax</i>	240
123. — Division en cédules. Avantages	241
124. — Fonctionnement des cédules	243
125. — Critiques. Injustice d'un taux uniforme.....	247
126. — Critiques (suite). La déclaration et ses inconvénients. Con- clusion.....	248

§ II. L'impôt sur la richesse mobilière en Italie.

127. — Historique.....	251
128. — Caractère et organisation de cet impôt. Cédules.....	251
129. — Conclusion	254

§ III. L'impôt des classes et l'impôt sur le revenu en Prusse.

130. — Particularités de l'impôt sur le revenu dans les États alle- mands	255
--	-----

131. — Historique de l'impôt sur le revenu en Prusse.....	257
132. — Organisation actuelle. Projet d'impôt sur les produits des capitaux	258
133. — Commission de taxation	260
134. — Conclusion.....	261

§ IV. Législations diverses. Impôt sur le capital. Impôt progressif.

135. — Impôt sur le capital.....	261
136. — Impôt progressif : application mitigée par le système dégressif.....	263

SECTION II. — SYSTÈME GÉNÉRAL DES IMPOTS DIRECTS FRANÇAIS.

137. — Œuvre de la Constituante. L'impôt payé par le contribuable en raison de ses facultés. Bases réelles de l'impôt.....	265
138. — Revenus fonciers. L'impôt foncier.....	267
139. — Revenus mobiliers. Contribution personnelle et mobilière.	268
140. — Revenus commerciaux et industriels : les patentes.....	270
141. — Revenus divers : loi du 29 juin 1872.....	271

SECTION III. — CRITIQUES ADRESSÉES A L'IMPOT SUR LE REVENU DES VALEURS MOBILIÈRES.

142. — Objet de la section	273
143. — La loi n'atteint pas toutes les valeurs mobilières. L'égalité violée. Conséquences.....	274
144. — L'entreprise individuelle et l'entreprise collective. Régime de faveur pour la première.....	277

SECTION IV. — PROJETS DE RÉFORME, CONCLUSION.

145. — Impôts indirects	279
146. — Impôts directs. Commission du budget pour l'exercice 1887	281
147. — Proposition Ballue. Analyse sommaire.....	283
148. — L'impôt sur les créances chirographaires et hypothécaires..	286
149. — L'impôt sur la rente.....	288
150. — Statistique de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.	
Conclusion	292
POSITIONS.....	294



CHATEAUXROUX. — IMPRIMERIE A. MAJESTÉ
